



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UNICEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS - FAJS

DÉBORAH REGINA SAID SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO STF AO
APLICAR A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS NAS
DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Brasília
2014

DÉBORAH REGINA SAID SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO STF AO
APLICAR A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS NAS
DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como
requisito para conclusão do curso
de Bacharelado em Direito pela
Faculdade de Ciências Jurídicas e
Sociais do Centro Universitário de
Brasília – UniCEUB.

Orientadora: Profa. Me. Ariane
Costa Guimarães

Brasília
2014

DÉBORAH REGINA SAID SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO STF AO
APLICAR A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS NAS
DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como
requisito para conclusão do curso
de Bacharelado em Direito pela
Faculdade de Ciências Jurídicas e
Sociais do Centro Universitário de
Brasília – UniCEUB.

Orientadora: Profa. Me. Arianne
Costa Guimarães

Brasília, _____ de 2014.

Banca Examinadora

Profa. Arianne Costa Guimarães, Me.
Orientadora

Prof. Examinador

Prof. Examinador

A Deus, Quem me deu a vida. E aos meus familiares, minha mãe Sandra, meu pai Rogério, meus irmãos Rogério Junior e Renan, que são os meus melhores amigos e meus maiores companheiros, os que se esforçam, todos os dias, para que os meus sonhos possam tornar-se realidade, sempre com muito amor e lealdade. Amo vocês.

AGRADECIMENTO

Agradeço, de forma especial, à professora Ariane Costa Guimarães, por todo o carinho e apresso, além das indispensáveis orientações para a realização deste trabalho. Obrigada por confiar na minha capacidade e dar-me a oportunidade de trabalhar com você.

Agradeço, ainda, a todos os professores que tive ao longo desses cinco anos no curso de direito. Cada um, com seu jeito próprio e conhecimento único, fizeram-me aprender um pouco a cada dia, para, hoje, eu poder ter meios de enfrentar novos desafios. Muito obrigada!

E finalmente, tenho que agradecer aos meus amigos, pelo companheirismo e apoio durante as aulas, sentirei falta de vocês.

RESUMO

O trabalho investiga os critérios utilizados pelo Supremo Tribunal Federal ao aplicar a modulação temporal dos efeitos da decisão nos casos tributários. Com o advento do Neoconstitucionalismo, sistema constitucional que estabelece uma nova ordem de premissas jurídicas, passou-se a incluir, expressamente, os valores e princípios nos fundamentos das decisões judiciais para conferir coesão ao sistema normativo. Nesse sentido, a partir do pensamento Kelseniano acerca da hierarquia das normas, tem-se como destaque a Constituição Federal como ponto legitimador das demais normas do ordenamento. Esta teoria tem como um dos fundamentos o Princípio da Supremacia Constitucional, o qual prevê que todas as normas do ordenamento devem estar adequadas aos parâmetros constitucionais, estes ditos não somente ao quanto positivado e exposto do texto constitucional, mas também aos princípios que implicitamente regem a ordem jurídica maior. Juntamente com essa premissa, tem-se a exegese do Controle de Constitucionalidade, que é o meio pelo qual se mantém a coerência dos atos infraconstitucionais à lógica constitucional. O Controle de Constitucionalidade pode ser difuso ou concentrado e as decisões de Inconstitucionalidade podem ter efeitos temporais distintos. Com o advento do art. 27 da Lei 9.868/99, restou expressa a possibilidade de modulação temporal dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade nos casos de ações do controle abstrato, posteriormente adotando-se a possibilidade de modulação por analogia às ações do controle difuso. O art. 27 trabalha com dois aspectos condicionais de aplicação: o aspecto formal e o aspecto material. O aspecto material é a necessidade de razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social existente ao caso para aplicação do efeito modulado. A partir da análise dos precedentes em que este instituto fora invocado, conclui-se que não há a utilização de tais critérios materiais nas decisões proferidas, os argumentos são usados em face de razões econômicas e políticas tão somente. Ademais, os critérios materiais constituem verdadeiros conceitos indeterminados que para fins de aplicação deveriam ser interpretados com base nos princípios que regem o ordenamento jurídico e em especial no âmbito da legislação tributária. Tal entendimento pressupõe a aplicação da Integridade preconizada por Ronald Dworkin, que ao trabalhar com os conceitos de *Hard Cases* e *standard* estabeleceu a necessidade de decisão do juiz com base nos princípios adotados pelo ordenamento em questão. Foram utilizados na pesquisa doutrinas consolidadas, tais como de Gilmar Mendes e Sacha Calmon, artigos publicados em revistas de renome nacional e acórdãos proferidos pelo STF. A metodologia empregada consiste na análise histórica e teórica-dedutiva do controle de constitucionalidade e da modulação temporal dos efeitos, bem como a análise teórica-filosófica do pensamento Dworkiano de Integridade, para posterior análise crítica dos casos processuais selecionados. As conclusões alcançadas são no sentido de que casos difíceis demandam a integralização dos conceitos indeterminados, como é o caso da aplicação da modulação dos efeitos temporais em matéria tributária nas decisões proferidas pelo STF. Os argumentos para aplicação da modulação não devem ser apenas políticos e econômicos desvinculados dos argumentos jurídicos, as decisões deveriam seguir os princípios constitucionais tributários como persecução dos ideais de coerência.

Palavras-chave: Modulação temporal dos efeitos. Direito tributário. Art. 27 da Lei 9.868/99. Princípio da Integridade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	10
1.1 O Neoconstitucionalismo	10
1.1.1 <i>A jurisdição constitucional e os valores constitucionais.....</i>	11
1.1.2 <i>O princípio da supremacia constitucional.....</i>	13
1.1.3 <i>Limitações ao poder de tributar: direitos fundamentais ou princípios jurídicos?</i>	15
1.2 O controle de constitucionalidade no direito comparado e no direito brasileiro.....	17
1.2.1 <i>O caso Murbury vs. Madison</i>	17
1.2.2 <i>Hans Kelsen segundo a obra jurisdição constitucional.....</i>	19
1.2.3 <i>O modelo brasileiro de controle de constitucionalidade</i>	20
2. A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS.....	27
2.1 Da inconstitucionalidade do ato normativo e o plano da validade	27
2.1.1 <i>Efeito “ex tunc” ou dogma do ato nulo</i>	32
2.1.2 <i>Teoria da anulabilidade ou efeito “ex nunc”</i>	34
2.2 Modulação de efeitos ou doutrina prospectiva– art. 27 da Lei 9.868/99.....	36
2.3 A Modulação temporal dos efeitos no direito comparado.....	37
2.4 Procedimento autônomo – “o caráter bifásico do julgamento”	40
2.5 Análise do critério formal do art. 27 da Lei 9.868/99	40
2.6 Análise dos critérios materiais do art. 27 da Lei 9.868/99.....	42
3. INTEGRIDADE SEGUNDO RONALD DWORKIN E SUA RELAÇÃO COM A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS.....	47
4. ANÁLISE DOS PRECEDENTES DE APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS PELO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	56

4.1 IPI – alíquota zero – RREE 353.657 e 370.682	56
4.2 Prazo quinquenal para prescrição e decadência de créditos tributários previdenciários – RREE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943	71
4.3 COFINS das sociedades profissionais – RREE 377.457 e 381.964	75
5. ANÁLISE CRÍTICA DOS PRECEDENTES EM FACE DA INTEGRIDADE.....	78
5.1 IPI – alíquota zero – RREE 353.657 e 370.682, o princípio da não-cumulatividade e o princípio da confiança	78
5.2 Prazo quinquenal para prescrição e decadência de créditos tributários previdenciários – RREE 556.664, 559.882 e 559.943 e o direito de repetição de indébito e princípio da isonomia	80
5.3 COFINS das sociedades profissionais – RREE 377.457 e 381.964 e os princípios da confiança, irretroatividade tributária e anterioridade nonagesimal.....	83
CONSIDERAÇÕES FINAIS	87
REFERÊNCIAS.....	89

INTRODUÇÃO

A aplicação do efeito modulado nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade nas lides que envolvem matéria tributária tem sido algo crescente na Suprema Corte do país nos últimos anos. Tais aplicações perfazem-se, em regra, pelo uso de argumento políticos e econômicos pragmáticos, lançando mão, os intérpretes, da análise dos aspectos especiais que envolvem o instituto da modulação, bem como dos institutos que regem a relação entre o Estado e os administrados no exercício da atividade arrecadatória.

A utilização do efeito prospectivo de forma discricionária, tem gerado insatisfação por parte dos Contribuintes quanto às razões pelas quais o efeito é acolhido, na medida em que tais decisões afastam-se dos argumentos jurídicos e demonstram-se vantajosas ao extremo para o Fisco, haja vista que as modulações justificam-se pelo rombo aos cofres públicos, sob o argumento de que a aplicação do efeito retrospectivo geraria a possibilidade de ações de repetição de indébito em massa. Além disso, o instituto também tem deixado de ser aplicado, em favor dos Contribuintes, nas situações em que o Fisco objetiva cobrar créditos já prescritos.

Portanto, tem-se verificado, em diversas situações, que o instituto de efeitos prospectivos tem sido utilizado pelo Supremo Tribunal Federal de forma aleatória e não coerente, sem seguir embasamentos jurídicos consistentes, mas sim calcado, apenas, em argumentos de impacto econômico. Este cenário tem trazido desconfiância aos administrados e aos advogados que militam na área constitucional tributária.

Sendo assim, entende-se pela relevância da abordagem do tema e objetiva-se no presente trabalho indicar uma forma mais adequada de aplicação do instituto da modulação temporal dos efeitos na seara tributária, tornando-se assim o uso da norma do art. 27 da Lei 9.868/99 coerente com as preocupações e os impactos também referentes ao Contribuinte, primando pela concretude do princípio da segurança jurídica e dos demais princípios que regem o ordenamento jurídico brasileiro e, em especial, a legislação tributária.

Primeiramente, o trabalho consiste na análise do Neoconstitucionalismo e o impacto dos princípios constitucionais no Estado democrático de Direito, para posteriormente estudar os modelos de controle de constitucionalidade adotados no direito comparado e seus efeitos no modelo de controle brasileiro, bem como os efeitos temporais próprios de cada modelo.

Posteriormente, um capítulo próprio é dedicado ao estudo da modulação temporal dos efeitos, iniciando-se pela aferição do que é ato inconstitucional e como dá sua validade no ordenamento jurídico. A partir daí é possível verificar os efeitos aplicados ao ato inconstitucional de acordo com o modelo americano, *ex tunc*, ou de acordo com o modelo austríaco, *ex nunc*.

Os efeitos aplicados ao ato inconstitucional é base para se compreender a modulação temporal dos efeitos decorrente da norma do art. 27 da Lei 9.868/99. Faz-se, portanto, uma análise dos critérios materiais e formais no art. 27, para fim de demonstrar o caráter de conceito indeterminado dos critérios de segurança jurídica e excepcional interesse social.

Isto posto, adentra-se no entendimento de Ronald Dworkin acerca da necessidade da integralização das decisões pelos princípios regedores do sistema normativo.

Realiza-se a análise descritiva de três casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, em que houve discussões acerca da possibilidade de aplicação da modulação temporal dos efeitos em lides que continham teses tributárias. Desta feita, o trabalho finaliza-se com a análise crítica dos julgados selecionados, indicando os meios integrativos que deveriam ter sido utilizados nas decisões pelo Supremo Tribunal Federal com o objetivo de persecução de coerência ao sistema normativo.

1. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

1.1 O Neoconstitucionalismo

A Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, trouxe a lume um Estado redemocratizado, com novas feições políticas e sociais. O Constitucionalismo liberal disseminado pela Europa, com objetivos de organização do Estado e proteção de um elenco limitado de direitos de liberdade, cedeu espaço ao Constitucionalismo Social.¹

Com o advento da nova Constituição, que proclamou a formação do Estado Federativo do Brasil de regime político democrático, novos objetivos passaram a ser perseguidos, tais como a ampliação do rol de direitos fundamentais e a expansão das atividades do Estado no plano econômico e social, como interventor da econômica e como provedor do bem-estar social.

Após a Segunda Guerra Mundial observou-se a superação da doutrina constitucional positivista, em que as normas constitucionais não seriam objeto de tutela jurídica, e visavam unicamente limitar o poder do legislador. Desta feita, entrou em ascensão os princípios constitucionais, que passaram a ser o aspecto limitador da relação jurídica entre o Estado e os indivíduos. *“Essa mudança, uma verdadeira revolução silenciosa, tornou-se possível graças à disseminação da jurisdição constitucional, com a criação de inúmeros tribunais constitucionais [...]”*.²

Pode-se chamar de Neoconstitucionalismo, o direito constitucional que visa o estabelecimento de uma ordem constitucional de valores, dando ao sistema uma carga axiológica formadora de um sistema aberto de princípios e regras.³ A partir dessa perspectiva, a orientação hermenêutica do texto constitucional mudou

¹BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 85.

²BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 86.

³BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 86-87.

profundamente, passando a sua interpretação a ter limites principiológicos, como os princípios da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.⁴

A nova forma constitucional tornou o texto supremo um integralizador do sistema jurídico, em que as suas bases normativas e principiológicas passaram a ser meios de indicação dos parâmetros e adequações a serem observados e respeitados pelas normas infraconstitucionais, chama-se esse movimento de constitucionalização do direito, em que direito contemporâneo é “*caracterizado pela passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico, onde desfruta não apenas de supremacia formal, mas também de supremacia material, axiológica*”.⁵

Gilmar Mendes e Paulo Branco seguem o mesmo entendimento de Barroso conquanto a ascensão dos valores morais e políticos que regem o novo Constitucionalismo. Segundo o autor há conjunto de fatores que definem o neoconstitucionalismo, quais sejam: superação da supremacia do parlamento; superioridade da Constituição e subordinação de todos os poderes criados por ela; garantia do controle de constitucionalidade e absorção pelo texto constitucional de valores morais e políticos em um sistema de direitos fundamentais autoaplicáveis.⁶

Portanto, a constitucionalização do direito trouxe uma nova hermenêutica ao sistema jurídico em sua integralidade, trazendo novos aspectos como: a normatividade dos princípios; abertura do sistema; teoria da argumentação.⁷

1.1.1 A jurisdição constitucional e os valores constitucionais

A partir do neoconstitucionalismo e da supremacia da Constituição no sistema normativo, a jurisdição constitucional no âmbito internacional e nacional passou a ter um aspecto ainda mais preponderante em relação a toda a sociedade, vez que a Constituição como garantidora dos direitos e garantias fundamentais do

⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 87.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 86-87.

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 53.

⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 87.

cidadão passou a ser um texto social que afeta diretamente a vida de todos, desta feita, não há outra forma senão estabelecer uma jurisdição que visa fazer cumprir o estabelecido constitucionalmente, sob pena de ser considerado um texto ineficaz, uma falácia.

Segundo Mendes, cabe à jurisdição constitucional determinar em último a interpretação do texto constitucional, sendo assim, muitas vezes, o juiz assumiria considerável parcela de poder sobre as deliberações políticas do legislativo.⁸

Portanto, a Corte Constitucional, ao analisar os pleitos que têm como paradigma as normas constitucionais, deve fazer uma análise sistemática, tomando conta dos princípios positivados na Constituição bem como aqueles princípios de caráter implícito ao texto constitucional, vez que são meios norteadores da vontade do legislador e direcionam as interpretações jurídicas.⁹

Tal procedimento não é diferente quando o tema é a modulação temporal de efeitos em decisões de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Ao modular os efeitos de uma norma declarada inconstitucional deve-se verificar todos os impactos do reconhecimento de sua validade temporária junto ao sistema normativo que esta integra. Os princípios constitucionais devem ser analisados, a fim de que a manutenção dos efeitos produzidos pela norma tida como inconstitucional não venha a ofendê-los e nem desrespeitar a ordem constitucional, abalando, assim, a sua legitimidade e supremacia, mesmo que de forma temporária.¹⁰

Na modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade é de suma importância que o instituto vise a realização dos preceitos constitucionais fundamentais. Sendo assim, mesmo que inconstitucional uma norma, poderia ter os seus efeitos modulados com a finalidade de garantir a ordem constitucional vigente, nos casos em que a não manutenção da norma inválida

⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 53.

⁹ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 23.

¹⁰ LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 80 - 83, nov. 2008.

geraria ao sistema um desrespeito maior aos direitos fundamentais do que a própria decisão de invalidade com efeitos retroativos desde o início da vigência da norma inconstitucional.¹¹

1.1.2 O princípio da supremacia constitucional

A Constituição Federal de 1988, base do Estado democrático de direito brasileiro deve sempre prevalecer sobre as normas infraconstitucionais. Portanto, normas consideradas incompatíveis com a Constituição não devem prevalecer no ordenamento jurídico, pois uma norma é válida quando encontra o seu fundamento de validade na própria norma fundamental, que é a Constituição.¹²

O entendimento Kelseniano de hierarquia normativa pode ser aplicado ao caso, considerando que a Constituição Federal figura no topo da hierarquia normativa do sistema jurídico brasileiro. Isto posto, todas as normas e atos infraconstitucionais devem estar em consonância com os preceitos e regras da Carta Magna. Assim disserta Dinara de Arruda Oliveira:

“A Constituição Federal é lei suprema, que paira acima de todo ordenamento jurídico, determinando que todas as situações havidas no mundo jurídico se baseiem nos fundamentos e preceitos trazidos por ela. [...] Depreende-se, dessa forma, que as normas que não se encontram enquadradas no que determina a nossa Carta Magna são normas inválidas, não podendo ter vigência no ordenamento jurídico pátrio, pois todas as normas devem se adequar aos parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal”.¹³

A supremacia da Constituição é um princípio implícito constitucional, não foi positivado no texto magno, porém deve ser analisado sempre quando houver problematizações no que se refere a adequação de normas e atos frente ao sistema jurídico brasileiro.¹⁴

¹¹ LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 80-83, nov. 2008.

¹² KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 201.

¹³ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. Supremacia da constituição. In: NASCIMENTO, Lúcia Maria Barbosa do (Org.). *Anais do XIV encontro preparatório para congresso nacional do CONPEDI 2005: A Construção do saber jurídico no século XXI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 647

¹⁴ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. Supremacia da constituição. In: NASCIMENTO, Lúcia Maria Barbosa do (Org.). *Anais do XIV encontro preparatório para congresso nacional do CONPEDI 2005: A Construção do saber jurídico no século XXI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 647

Como Kelsen já dissertava, o sistema jurídico é uno, e tem como base a Constituição seja ela costumeira ou positivada, dessa forma, para se manter a unidade do ordenamento, as normas e atos devem estar consoantes com o as regras fundamentais.¹⁵

A irregularidade da norma perfaz-se na inconstitucionalidade do ato, seja no seu aspecto formal ou material. A inconstitucionalidade pode ter como objeto, ainda, as emendas constitucionais (exercício do poder constituinte derivado) que assim como os atos infralegais são objeto de controle de constitucionalidade. É importante ressaltar que, as normas constitucionais provenientes do poder constituinte originário não são objeto de controle de constitucionalidade, uma vez que essas normas não derivam sua legitimidade de outras preexistentes, pelo contrário, tem o objetivo de romper com a ordem jurídica anterior, sendo um ato político muito mais do que um ato jurídico. O Poder Constituinte Originário pelo seu caráter ilimitado, inicial, autônomo e incondicionado rompe com todas as bases anteriores e introduz uma norma ordem jurídica.¹⁶

A Supremacia Constitucional, ainda, com o objetivo de garantir a ordem constitucional e não permitir que ato jurídico inválido permaneça no ordenamento jurídico enseja a criação de um instrumento de controle de constitucionalidade para a sua proteção. Ou seja, o controle de constitucionalidade, seja na sua modalidade difusa ou concentrada, visa, de modo evidente, a proteção da supremacia da Constituição tendo em vista sua posição de importância dentro do ordenamento jurídico.¹⁷

Portanto, quando há conflito entre norma constitucional e norma infraconstitucional prevalece a norma constitucional com fundamento no princípio implícito da supremacia constitucional.¹⁸ Porém, quando houver conflito entre normas

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 201.

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1015-1026.

¹⁷ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. Supremacia da constituição. In: NASCIMENTO, Lúcia Maria Barbosa do (Org.). *Anais do XIV encontro preparatório para congresso nacional do CONPEDI 2005: A Construção do saber jurídico no século XXI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 654

¹⁸ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. Supremacia da constituição. In: NASCIMENTO, Lúcia Maria Barbosa do (Org.). *Anais do XIV encontro preparatório para congresso nacional do CONPEDI 2005: A Construção do saber jurídico no século XXI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 654

e/ou princípios constitucionais, qual se deve aplicar? Em situações como essa deve-se observar a aplicação do princípio da proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade visa, acima de tudo, respeitar a supremacia da constituição, visando o desrespeito do menor número possível de preceitos constitucionais, e fazendo valer outros que, no caso concreto, devam ser mais protegidos e prestigiados que os demais. Para que se cumpra o Estado Democrático de direito não se faz necessário cumprir ou aplicar todas as normas jurídicas ao mesmo tempo, no mesmo momento procedimental, mas apenas aquelas que são adequadas ao contorno fático de uma situação, a qual fora levada a juízo, para conhecimento e apreciação do poder judiciário.¹⁹

Mendes e Branco entendem ser o princípio da supremacia constitucional ligado à rigidez do sistema constitucional brasileiro. A rigidez ou flexibilidade de uma constituição é definida de acordo com o grau de formalidade do procedimento para promover mudanças no texto constitucional. Se o texto maior pudesse ser modificado por lei ordinária, por exemplo, que nem a maioria das leis infraconstitucionais, não haveria que se falar em supremacia, tampouco em hierarquia do sistema com a Constituição no *status* máximo da hierarquia normativa.²⁰

1.1.3 Limitações ao poder de tributar: direitos fundamentais ou princípios jurídicos?

A concepção de direitos fundamentais é remota nas sociedades do mundo, vez que entende-se como direitos fundamentais aqueles inerentes à natureza do homem pelo ideal jusnaturalista.²¹

Em face das grades opressões históricas, surgiram diversos movimentos com o fim de concretizar os direitos do homem, a fim de promover as liberdades individuais e a proteção à vida, propriedade e outros ao longo da evolução

¹⁹ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. Supremacia da constituição. In: NASCIMENTO, Lúcia Maria Barbosa do (Org.). *Anais do XIV encontro preparatório para congresso nacional do CONPEDI 2005: A Construção do saber jurídico no século XXI*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 654

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 62.

²¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 138.

humana. Nesse sentido, fez-se mister a criação de textos garantidores dos direitos fundamentais, tal como: a declaração dos direitos do homem e do cidadão na Revolução Francesa de 1789, que contribui de forma essencial para a doutrina dos direitos fundamentais, surgindo-se, assim, a ideia de Estado de Direito²²

Anteriormente à fase das Constituições, principalmente na Grécia e Roma antigas, havia a coerção do dever de pagar o tributo, sendo sua imposição ilimitada pelo governo, e constituindo primeiramente uma sanção aos povos dominados e escravos, para depois torna-se um meio de custeio da sociedade de forma ainda impositiva²³. Porém,

“[...] com a era moderna, o Estado arvorando-se no monopólio da produção do direito, o poder de tributar consolidou-se, mas o Estado de Direito, cunhado nas aspirações liberais de liberdade e igualdade, não mais admitia a tributação ilimitada de outrora”.²⁴

Gusmão quando trata da evolução histórica dos direitos fundamentais relacionados à tributação cita a Carta Magna de 1215 e no setor do referido texto “a petição de direitos” destaca como essencial que para haver tributação haja “o estabelecimento do prévio consentimento para a exigência dos tributos ou o estabelecimento de derrama”.²⁵ Necessita-se, portanto, distinguir se os limites empregados do texto constitucional ao tratar dos limites ao poder de tributar são princípios ou direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais diferem dos princípios na medida em que os primeiros tem efeito imediato pela Constituição Federal de 1988, conforme determina o §1º do art. 5º do texto constitucional²⁶, e ainda, os direitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao ser humano. Já os princípios são normas ou forças que se extraem

²² GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.235.

²³ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.235.

²⁴ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.238.

²⁵ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.234.

²⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014. O parágrafo determina que “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

implicitamente da Constituição, que integralizam o texto constitucional e determinam parâmetros de interpretação desse, sendo a observância de ambos essenciais à concretude do estado democrático de direito e a realização prática do texto maior.²⁷

Os princípios servem de indicadores e direcionadores de condutas que objetivam a proteção aos direitos fundamentais dos indivíduos. Ou seja, os princípios tributários são aqueles que servirão de limites que garantam que os direitos do ser humano não sejam violados por outros indivíduos ou pelo Estado. Isto posto, o direito de liberdade, de ir e vir e o direito à propriedade são protegidos pelos princípios tributários no que tange à imposição da obrigação tributária, tais como: o princípio da legalidade, da anterioridade do exercício e nonagesimal, do não confisco e os demais que estão expressamente estabelecidos constitucionalmente.²⁸ Nesse sentido, a Procuradora da Fazenda Nacional entende que:

“No Brasil, o sistema tributário possui bases constitucionais, o que confere maior proteção dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Essa proteção encontra-se no texto constitucional sob a forma de princípios e imunidades, que limitam o poder de tributar do Estado, e são reconhecidamente direitos individuais oponíveis ao Poder Público”.²⁹

Sendo assim, os princípios são verdadeiras garantias aos direitos fundamentais, e estes devem ser aplicados no controle constitucional.

1.2 O controle de constitucionalidade no direito comparado e no direito brasileiro

1.2.1 O caso *Murby vs. Madison*

O clássico caso *Murby vs. Madison* decorrente de uma evolução política do Estado Americano que ensejou, por meio da jurisdição constitucional dos EUA, a possibilidade de revisão de leis tendo como paradigma o determinado pelo

²⁷ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.240.

²⁸ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.240.

²⁹ GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006. p.240.

texto constitucional. O instituto do Judicial Review (“Revisão Constitucional”, consistente na possibilidade de revisão pelo judiciário dos atos inconstitucionais praticados pelo Congresso) teve por base originária a decisão proferida por John Marshall, que declarou inconstitucional lei federal, contrariando, assim, o poder legislativo e afirmando o poder do Judiciário como força estatal.

Nas eleições americanas de 1800, o então candidato à presidência Thomas Jefferson derrotou John Adams, presidente americano à época. Após a derrota, Adams, para não perder o poder e manter o controle sobre o Estado Americano, resolveu nomear juízes para cargos relevantes de última hora antes de deixar o governo. Esses juízes nomeados às pressas são conhecidos como “midnight judges” (juízes da meia noite), dentre eles estava Willian Murbury, nomeado juiz de paz do distrito da Columbia. Devido a nomeação de última hora, o secretário de justiça de Adams não conseguiu entregar o diploma de nomeação à Murbury antes da entrada de Jefferson na presidência.³⁰

O novo secretário de justiça de Jefferson, James Madison, negou-se a entregar o diploma de nomeação de Murbury, haja vista que não havia interesse em colocar nos cargos de alto escalão judiciário parceiros políticos de Adams. Diante disso, Marbury apresentou um *writ of mandamus* (Mandado de Segurança) perante a Suprema Corte Norte-Americana exigindo a entrega de seu diploma de nomeação.³¹

O Mandado de Segurança foi de relatoria do Presidente da Suprema Corte, Juiz John Marshall, que em decisão proferida em 1803, entendeu que a lei federal que dava competência à Suprema Corte para emitir *mandamus* era contrária à Constituição Federal Americana, pois a lei constitua competência da suprema corte para julgar mandado de segurança, sendo que a Carta magna seria o único meio apropriado para estabelecer tal competência jurisdicional.

Marshall, portanto, declarou a inconstitucionalidade da lei federal e não conheceu do mandado de segurança impetrado por Murbury, que não assumiu

³⁰ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 25.

³¹ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 26.

seu cargo de juiz de paz. O caso em referência, trouxe a lume a possibilidade de um sistema de controle de constitucionalidade de normas. Desta feita, os EUA foi o país que preconizou o controle difuso de constitucionalidade. Portanto, qualquer magistrado poderia exercer o controle constitucional.³²

No modelo americano o efeito temporal adotado em relação às decisões que declarem a inconstitucionalidade de uma norma é o efeito *ex tunc*, como regra, repercutindo os efeitos da decisão *inter partes*, ou seja, apenas ao caso concreto, indiretamente pode ter efeito *erga omnes*.³³

1.2.2 Hans Kelsen segundo à obra *jurisdição constitucional*

Hans Kelsen na sua obra denominada *Jurisdição Constitucional* visa de um modo geral tratar sobre o ordenamento jurídico constitucional da Áustria, em especial tendo como foco a Constituição do ano de 1920.

Ao dissertar sobre o Controle de Constitucionalidade faz uma análise crítica do trabalho formulado por Benjamin Constant sobre a mesma temática. A crítica consiste no fato de que Benjamin entende que o Controle de Constitucionalidade deve ser exercido por uma pessoa neutra que faça parte de um dos poderes estatais. Na sua teoria, Benjamin vai entender que o monarca, na Monarquia Constitucional, é a pessoa apropriada para exercer esse controle. Para Kelsen esse entendimento é uma falácia, na medida em que o Monarca já detentor do poder executivo não poderia exercer de forma neutra o poder de controlar se os atos e leis estão de acordo com a Constituição, a qual limita os poderes, inclusive os poderes do Monarca.³⁴

Portanto, o exercício do controle de Constitucionalidade pelo Monarca traria diversos riscos à manutenção da ordem Constitucional, pois, em busca de poder, ele poderia deixar de seguir o disposto na Carta Maior ou determinar a Constitucionalidade de atos inconstitucionais com a finalidade de se beneficiar e beneficiar seus parceiros.³⁵

³² BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 27.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 117.

³⁴ KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

³⁵ KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

Desta feita, entende Hans Kelsen ser necessário um órgão que teria a função precípua de defender a Constituição, que fosse verdadeiramente neutro, e não se influenciasse pelo poder que exerce, mas que objetivasse unicamente a defesa do texto supremo, sem exceções. Seguindo esse entendimento, propõe a criação de um Tribunal Constitucional, que fora do poder legislativo e executivo, e não propriamente integrante do poder judiciário pudesse exercer a função protetiva do Estado Constitucional.

Com relação às normas inconstitucionais e a competência do Tribunal Constitucional para declarar a sua anulabilidade, Kelsen disserta que:

“[...] quando a lei for produzida de forma diferente do prescrito ou tiver conteúdo diverso do prescrito, não deve ser considerada nula, mas com validade desde aquele determinado instante até ser anulada por um Tribunal Constitucional, em um processo regulado pela Constituição”.³⁶

A obra de Kelsen preconizou o modelo de controle concentrado/abstrato de constitucionalidade. O efeito temporal aplicado às decisões neste modelo é o efeito *ex nunc*, ou seja, a corte não poderia declarar uma preexistente nulidade da lei, e o efeito sobre os administrados é o efeito *erga omnes*, ou seja, contra todos.³⁷

1.2.3 O modelo brasileiro de controle de constitucionalidade

Diante o exposto, o Supremo Tribunal Federal tem competência segundo a Constituição Federal de 1988 de exercer o controle concentrado e controle difuso de inconstitucionalidade das normas brasileiras, por meio de ações diretas dos legitimados constitucionais ou por meio de recursos à suprema corte diante de questões incidentais de inconstitucionalidade no caso concreto.

O controle de constitucionalidade difuso que é aquele que pode ser realizado por qualquer juízo em face de um incidente de inconstitucionalidade no caso concreto, a arguição pelo método difuso também pode ser denominada via de exceção. Nesse sentido, entende José Afonso da Silva ao declarar que “*qualquer juiz*

³⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 141.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 117 – 120.

ou tribunal pode conhecer e decidir a arguição de inconstitucionalidade, apresentada em defesa, em qualquer processo judicial, num caso concreto”.³⁸ Gilmar Mendes também entende que o controle de constitucionalidade concreto ou incidental “é exercido por qualquer órgão judicial, no curso de processo de sua competência”.³⁹

No ordenamento jurídico brasileiro em qualquer ação proposta perante o judiciário, o réu terá que se defender por meio de uma resposta conforme art. 297 do Código de Processo Civil⁴⁰, via exceção, contestação ou reconvenção. Quando se diz que o controle difuso pode ser denominado como via de exceção é porque toda defesa é em geral uma exceção, uma via de defesa do demandado.⁴¹

Desta feita, o juiz dará prazo ao autor para se manifestar sobre a inconstitucionalidade alegada e sobre qualquer causa extintiva da pretensão do autor, este terá que, em sede de Réplica ou resposta ao recurso, se manifestar sobre a preliminar de inconstitucionalidade, dizendo que esta não procede e arguindo pelo julgamento da causa em seu favor. Sendo assim, saneado o processo, o juiz determinará a produção de provas, culminando na decisão final em que o juiz terá que analisar o pleito da inconstitucionalidade:⁴²

“Para essa decisão o juiz terá várias alternativas: (a) acolherá a arguição de inconstitucionalidade – com o quê retirará o fundamento do pedido do autor, que, assim, será julgado infundado; (b) repelirá a preliminar de inconstitucionalidade e passará ao julgamento do mérito da causa em face das provas, com as duas possibilidades: (1) considerará procedente a ação – com o quê o réu decairá, ao mesmo tempo, da preliminar de inconstitucionalidade e do mérito, e poderá recorrer ao tribunal superior; (2) considerará improcedente a ação – com o quê o demandado, embora decaído da preliminar, vencerá a causa no mérito e não poderia recorrer, enquanto o autor, embora vencendo e preliminar, perderá a causa no mérito, decaído do pedido, e, então, poderá recorrer; caso em que, na resposta a este recurso, o réu poderá retomar a arguição de inconstitucionalidade perante o tribunal do recurso”.⁴³

³⁸ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.131.

³⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1067.

⁴⁰ BRASIL. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 2 set. 2014.

⁴¹ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.133.

⁴² SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.135.

⁴³ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.135.

Sendo assim, pode-se verificar que a questão da inconstitucionalidade gera um incidente procedimental no trâmite processual.

Outra forma de se atacar a inconstitucionalidade, que por via de defesa, mas não pela via da exceção, seria por meio dos remédios constitucionais, tais como: mandado de segurança, *habeas corpus*, *habeas data*, ação popular, mandado de injunção, casos em que é o autor quem realiza a arguição da inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Silva destaca que não há a possibilidade de realização do controle de ofício pelo juízo, pois os atos do poder público gozam de presunção de constitucionalidade que deverá ser afastada por arguição do réu ou do demandante nos casos ora mencionados.⁴⁴

Dentre os meios que podem ser utilizados para a arguição de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, “o *recurso extraordinário* é o mecanismo típico da revisão das decisões judiciais sobre o controle de constitucionalidade”.⁴⁵ Tendo em vista que, o recurso extraordinário possui como objeto direito o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal das causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (a) contrarie dispositivos da Constituição Federal de 1988; (b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; (c) julgar válida lei ou ato do governo local contestado em face da constituição; (art. 102, III da CF).⁴⁶

Conquanto tratarmos dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no caso concreto em controle difuso, o efeito produzido por essa decisão é *inter partes*, ou seja, é aplicado ao caso concreto apenas, recaindo sobre essa situação a coisa julgada acerca da inconstitucionalidade da lei aplicada, mesmo que referida decisão tenha sido proferida pelo Supremo. Ou seja, “Qualquer juiz ou tribunal, em princípio, poderá aplica-la (a lei inconstitucional), por entender ser

⁴⁴SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.133.

⁴⁵ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.137.

⁴⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

*constitucional, enquanto o Senado Federal, por resolução, não suspender sua execução*⁴⁷, segundo dispõe o art. 52, inciso X da CF.

Outro efeito que pode ser suscitado é se a decisão de inconstitucionalidade, na modalidade difusa, produz efeitos retroativos (*ex tunc*) ou a partir da decisão (*ex nunc*). Para Silva os efeitos produzidos apenas entre as partes antes da suspensão realizada pelo Senado Federal seria *ex tunc*, porém após a suspensão da norma inconstitucional do Senado, a qual retira a sua eficácia seria um efeito *erga omnes* e aplicar-se-ia a partir da decisão, efeito *ex nunc*.⁴⁸

No controle de constitucionalidade difuso a fim de se aferir os atos sujeitos ao controle de constitucionalidade deve-se levar em consideração dois aspectos: (a) é preciso discernir as fontes produtoras dos atos do Poder Público; (b) há que levar em conta os modos de exercício da justiça constitucional.⁴⁹

O sistema de Controle de Constitucionalidade adotado pelo Brasil é o controle difuso, alguns doutrinadores entendem pelo controle misto⁵⁰, porém essa afirmação não conduz exatamente à veracidade na medida em que o controle concentrado, segundo defesa de Kelsen, seria aquele exercido em monopólio por um Tribunal Constitucional, desta feita, pode-se afirmar que o controle de constitucionalidade adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro segue os moldes do controle difuso, preconizado pelo direito americano, com traços de um controle concentrado que pode ser exercido por meio das ações diretas.

O entendimento de Gilmar Mendes difere na medida em que entende que a Constituição Federal de 1988 conferiu ênfase ao controle de modelo concentrado, uma vez que as controvérsias passaram a ser amplamente levadas ao Supremo Tribunal Federal por meio das ações diretas de controle abstrato.⁵¹

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.137.

⁴⁸ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.137.

⁴⁹ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 131.

⁵⁰ SANCHES, Liliane. *A modulação dos efeitos das decisões no controle de constitucionalidade em matéria tributária*, 2012. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/8>>. Acesso em: 3 set. 2014.

⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1063.

O Controle de Constitucionalidade Concentrado é aquele que se dá por meio das Ações Diretas em que os legitimados para as propor estão elencados taxativamente no art. 103 da CF⁵² e art. 2º da lei 9.868/99.⁵³ O tribunal competente para conhecer das ações diretas de inconstitucionalidade interventivas ou genéricas em face da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal conforme art. 36, III, bem como art. 102, I, “a” e art. 103 da CF).⁵⁴

Em sede de controle concentrado, o sistema normativo dispõe de duas possibilidades de intervenção nos atos editados contrariamente ao texto supremo, quais sejam: a ação direta de inconstitucionalidade interventiva federal e a ação direta de inconstitucionalidade genérica Federal.

A modalidade interventiva federal é aquela em que tem por objeto apenas o controle dos atos dos poderes estaduais que desrespeitem os princípios constitucionais enumerados no art. 34, VII da CF, enquanto que a ação direta de inconstitucionalidade interventiva estadual visa o controle de atos municipais que violem princípios da constituição do Estado.⁵⁵ Já a modalidade genérica federal é aquela que tem como objeto lei ou ato normativo federal ou estadual diante da Constituição Federal; e a genérica estadual como objeto lei ou ato normativo estadual ou municipal em face da Constituição Estadual.

Como bem destaca José Afonso da Silva:

“[...] o sistema não reconhece a possibilidade de controle direito de constitucionalidade de lei ou ato normativo de Municípios em face da Constituição Federal. Admite-se apenas em face da Constituição do Estado onde o Município se situa. A Competência é do Tribunal de Justiça do Estado. Leis e atos municipais contrários à Constituição Federal somente são objeto de controle de constitucionalidade por via de exceção, pelo método difuso, em processo judicial concreto”.⁵⁶

⁵² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

⁵³ BRASIL. *Lei 9.868/99*. 1999, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.137.

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.132.

⁵⁶ SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.132.

As ações do controle concentrado são as definidas pela lei 9.868/99, quais sejam: ação declaratória de constitucionalidade; ação direta de inconstitucionalidade; ação direta de inconstitucionalidade por omissão⁵⁷, e pela lei 9.882/99 que determina a possibilidade de arguição de descumprimento de preceito fundamental⁵⁸.

É importante salientar que as Emendas Constitucionais também podem ser objeto de controle de constitucionalidade, tendo em vista o poder reformador do Constituinte derivado que diante da produção legislativa pode editar emendas contrárias ao texto constitucional seja na modalidade formal ou material. É o que Gilmar Mendes denomina de inconstitucionalidade de normas constitucionais.

A inconstitucionalidade formal seria a desatenção ao processo de edição próprio das Emendas Constitucionais disposto no art. 60 da CF, tais como vícios da Iniciativa da Proposta de Emenda Constitucional (art. 60, inciso I, II e III da CF); ou nos casos de ser realizada em Estado de Sítio, Estado de Defesa e Intervenção Federal (art. 60, §1º da CF); necessidade de quórum qualificado de 2/3 (dois terços) em dois turnos de votação em cada casa do congresso (art. 60, §2º da CF), bem como a propositura da mesma proposta de EC em sessão legislativa em que a mesma fora rejeitada ou havido por prejudicada (art. 60, §5º da CF).⁵⁹

Já a inconstitucionalidade material às Emendas Constitucionais seriam configuradas caso houvesse não conformação com o estipulado pelo art. 60, §4º da CF, que veda a edição de EC que tendem a abolir: “*I – a forma federativa do Estado; II- o voto direto, secreto, universal e periódico, III – a separação dos poderes; IV – os direitos e garantias individuais*”⁶⁰. Ainda, é de se destacar que a inconstitucionalidade material pode se dar diante da inadequação do ato normativo ou lei diante dos princípios implícitos constitucionais, tais como: a república (forma de governo); o presidencialismo (sistema de governo); a soberania do povo (art. 1º,

⁵⁷ BRASIL. Lei 9.868/99.1999, de 10 de novembro de 1999. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 26 ago.2014.

⁵⁸ BRASIL. Lei 9.882/99, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm>. Acesso em: 26 ago.2014.

⁵⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1031-1032.

⁶⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

parágrafo único da CF), bem como o próprio processo de reforma constitucional previsto pelo art. 60 da Carta Magna.⁶¹

A Emenda inconstitucional poderá ser objeto de controle de constitucionalidade difuso desde que haja no caso concreto um direito subjetivo ferido de alguém, “*mormente mediante a impetração de um mandado de segurança [...]*”.⁶²

As decisões de inconstitucionalidade no controle concentrado preconizado por Kelsen possuem vários efeitos, tais como: efeito *erga omnes*, ou seja, contra todos os administrados, e em regra, o efeito temporal *ex nunc*, em que a decisão não retroage seus efeitos à data de início de vigência da norma, mas sim constitui a inconstitucionalidade a partir da decisão proferida para frente. No direito brasileiro a adoção do modelo concentrado não segue a regra do efeito *ex nunc*, mas, como regra, mesmo em sede de controle concentrado, adotou o efeito temporal retroativo, *ex tunc*.

A modulação temporal dos efeitos pode ser aplicada tanto na modalidade de controle difuso quanto pela modalidade de controle concentrado, nesse sentido conclui Janczeski:

“O efeito principal da declaração da inconstitucionalidade no controle abstrato é o efeito invalidatório, ou seja, a eliminação retroativa da norma declarada inconstitucional. O mesmo raciocínio é aplicável ao controle de constitucionalidade concreto, onde julgada a lei inconstitucional, a sua não-aplicação ao caso concreto trazido para solução constitui uma consequência lógica e automática daquele juízo, com efeito de anulabilidade e não apenas de nulidade [...]”.⁶³

Ainda que o art. 27 da lei 9.868/99 disponha apenas sobre as ações diretas utilizadas no controle concentrado. A aplicação do instituto no controle difuso pode ser verificada em face dos casos analisados pelo trabalho, todos decorrentes de recursos extraordinários junto ao STF.

⁶¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1031-1032

⁶² SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011. p.132.

⁶³ JANSZESCKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 17-26, out. 2008. p. 25.

2. A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS

2.1 Da inconstitucionalidade do ato normativo e o plano da validade

O Parâmetro de Controle de Constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro consiste no corpo fixo do texto constitucional, qual seja sua parte dogmática que se perfaz nos 250 (duzentos e cinquenta) artigos presentes da CF/1988 e nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, compostos de 97 artigos, bem como tratados e convenções de direito humanos internalizados com status de emenda constitucional⁶⁴. O Preâmbulo da CF/1988 não possui carga normativa, segundo o Supremo Tribunal Federal, e portanto não é parâmetro de controle de constitucionalidade, sendo apenas uma referência histórica e principiológica no momento de criação do texto constitucional.⁶⁵

O controle de constitucionalidade tem por objeto precípuo a inconstitucionalidade das normas, ainda que possa ter como objetivo a declaração da constitucionalidade de uma norma, a exigência de cumprimento de uma ordem constitucional omissa pelo poder público ou o descumprimento de determinado preceito fundamental.

A Inconstitucionalidade é um fenômeno jurídico decorrente da unidade do sistema jurídico. Quando se trata de um sistema, esse deve ser integrado e coerente, sob pena de não possuir unidade.⁶⁶ Jorge Miranda diz que os conceitos de constitucionalidade e inconstitucionalidade constituem uma *“relação que se estabelece entre uma coisa – a Constituição – e outra coisa – um comportamento – que lhe está ou não conforme, que com ela é ou não compatível, que cabe ou não no seu sentido”*⁶⁷.

⁶⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1132. Introdução do §3º do art. 5º da CF decorrente da EC n. 45/2004.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 2076-AC*. Plenário. Requerente: Partido Social Liberal – PSL. Relator: Carlos Velloso. Min. Marco Aurélio. Brasília, 2 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo277.htm#Preâmbulo>>. Acesso em: 02 set. 2014.

⁶⁶ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 121.

⁶⁷ MIRANDA, Jorge, 1983, apud MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 138.

O sistema para manter uma adequação em todos os seus níveis, deve ter uma fonte fundamental que o legitima. No direito brasileiro a legitimação de todo o ordenamento jurídico reside na Constituição. O Texto Constitucional é aquele que, por meio de suas disposições, vai disciplinar o processo legislativo de outras normas e em alguns casos delimitar, também, o seu conteúdo.⁶⁸

A Constituição é, portanto, o fundamento do ordenamento, das leis, dos decretos, e de demais atos normativos, todos devem seguir o que ela determina. Há no ordenamento, desse modo, um escalonamento hierárquico das normas, em que a legitimidade das leis e atos justificam-se pelo que está estabelecido em sede constitucional.⁶⁹

A norma constitucional, tendo em vista que derivada de um processo político, se torna válida com a sua aceitação, quando falamos em regime democrático. Portanto, sua validade decorre de sua promulgação, vigência e cumprimento de suas ordens pelos administrados. Pode-se dizer que a validade do texto constitucional se confunde com sua eficácia, na medida em que as determinações constitucionais devem estar consoantes com as aspirações e condutas sociais.⁷⁰

Já quando se fala na lei, outras espécies normativas ou em outros atos infraconstitucionais, esses diante da existência de sistema e unidade do ordenamento jurídico, devem estar em consonância com a norma fundamental, qual seja a Constituição⁷¹. Quando esses atos normativos estão de acordo com o texto supremo, diz-se que o ato é constitucional, quando isso não ocorre, está-se diante do ato inconstitucional, ato esse, possível objeto de controle de constitucionalidade, nas modalidades concentrada ou difusa.

Enquanto que a validade da norma constitucional reside de processo político democrático, a validade dos atos infraconstitucionais reside na sua adequação e correspondência com as determinações, limites, previsões, princípios, regras

⁶⁸ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 125-131.

⁶⁹ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 131-133.

⁷⁰ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 128-129.

⁷¹ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 121-125.

constitucionais. E nesses casos a validade da norma não pode ser confundida com a sua eficácia.⁷²

Os planos da existência, da validade e da eficácia são criações doutrinárias conceituais que visam adequar no plano prático os limites das normas jurídicas. Tais conceitos foram devidamente abordados no plano do direito privado no ordenamento jurídico brasileiro, não sendo regulado pelo direito público, tampouco pelo direito tributário.

A temática quanto à validade do negócio jurídico está regulada no Livro III - Dos Fatos Jurídicos, Título I – Do Negócio Jurídico, do Código Civil de 2002⁷³. Os requisitos de existência, validade e eficácia podem ser aplicados analogicamente às normas jurídicas no que tange os seus aspectos de elaboração e de execução no plano prático. Porém, é necessário entender que não se pode empregar, sem limites, a teorias das nulidades preconizada pelo direito civil no âmbito do direito público, conforme assevera Maria e Ferrari:

“[...] isso porque, embora havendo comunhão de origens, a construção civilista não deve ser transplantada para o campo do direito público sem limitações, já que nem sempre a nulidade do direito civil pode ter o mesmo efeito quanto à sua equivalente no direito público, pois as maiores divergências entre ambas são aqueles referentes aos efeitos das mesmas”.⁷⁴

No direito privado, a nulidade, visa manter o equilíbrio entre os indivíduos quanto às relações jurídicas existentes entre eles, conquanto no direito público, a nulidade visa a proteção do interesse público, isto posto, a nulidade pode ser analisada com maior ou menor flexibilidade, a depender do interesse que se quer proteger.⁷⁵

Segundo Oswaldo Aranha Bandeira de Mello:

⁷² Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 132-133.

⁷³ BRASIL. *Lei* 10.406/2002. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 26 ago.2014.

⁷⁴ MARIA, Regina. FERRARI, Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 152.

⁷⁵ MARIA, Regina. FERRARI, Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 152.

“[...] a distinção entre atos nulos e anuláveis, embora objeto de sistematização pelos civilistas, não envolve matéria jurídica de direito privado, mas da teoria geral do direito, pertinente à ilegitimidade dos atos jurídicos, e portanto, perfeitamente adaptável ao direito público”.⁷⁶

Considerando que o disciplinamento da matéria enquadra-se nos princípios gerais do direito, tais institutos podem ser aplicados em face do direito público, claro, com reservas no que tange o interesse público – bem tutelado.

Tendo em vista que a inconstitucionalidade nos reporta à uma invalidade da norma, há, para tanto, dois institutos que podem ser aplicados diante do fenômeno da invalidade, quais sejam, a nulidade ou a anulabilidade.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta trabalha com duas perspectivas de validade da norma jurídica, quais sejam: a validade como essência da norma jurídica e a validade como qualidade da norma.⁷⁷

A validade como essência da norma é a teoria defendida por Hans Kelsen, conquanto entende que a validade se confunde com a existência da norma no mundo jurídico. Ou seja, a partir do momento em que uma norma adentra formalmente no sistema jurídico, ela passa a ser dotada de validade e terá eficácia, seus efeitos repercutirão no mundo dos fatos, portanto

“A validade da norma é sinônimo de existência. Vale dizer, validade para Kelsen é uma questão de pertencibilidade. Norma válida é que pertence a determinado sistema. Norma válida é norma existente. Logo, a validade é característica essencial da norma”.⁷⁸

Dessa teoria, tem-se o entendimento que o sistema normativo possui uma hierarquia normativa, em que uma norma fundamental é pressuposto de legitimidade para criação de outras normas decorrentes dessa. Destarte, a norma para ser válida, e existente, deve estar em conformidade com o que é estabelecido em

⁷⁶ MELLO, 1979, apud MARIA, Regina. FERRARI, Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p.153.

⁷⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 15.

⁷⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 15.

norma superior, como a Constituição Federativa do Brasil, que limita por meio do processo legislativo os aspectos formais de criação das normas no direito brasileiro. Pode-se aferir, então, que *“o fundamento de validade, pois, equivale à validade de outra norma, que é a norma superior”*.⁷⁹

Portanto, a validade da norma estaria ligada ao aspecto formal de elaboração normativa apenas, e não se atrelaria ao aspecto material, desta feita, a invalidade não se daria em relação ao conteúdo regulado pelo ato normativo, e sim pela sua formalidade de criação dentro do sistema de normas, com isso, a inconstitucionalidade material não seria cabível segundo o modelo Kelseniano.

Para Pimenta, o modelo de Kelsen seria inadequado para explicar o problema da validade das normas jurídicas, porém crê-se que, para o presente trabalho, a teoria tem grande importância no que tange aos efeitos da invalidade das normas, que decorre, por obsequio, da teoria adotada, em que a norma mesmo em dissonância com a norma fundamental poderia ser considerada válida e produtora de efeitos pelo plano da eficácia no mundo fático.⁸⁰

No instituto da modulação de efeitos, o modelo Kelseniano tem impacto imediato, e pode-se explicar os efeitos da modulação temporal a partir da concepção de validade como essência da norma jurídica.

Já a validade como qualidade da norma seria quando a norma está relacionada com uma norma maior que a fundante, que permita a sua promulgação⁸¹. *“[...] portanto, validade não é sinônimo de existência, não é essência da norma, e sim uma qualidade desta, que indica sua conformidade com outra norma”*.⁸²

⁷⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 16.

⁸⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 15.

⁸¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18.

⁸² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18.

A validade como qualidade da norma segue o entendimento de Pontes de Miranda, pois que o jurista faz plena distinção entre os planos da existência, validade e eficácia, sendo assim um ato para ser válido tem que necessariamente existir, e a existência de um ato não pressupõe que este seja válido.⁸³

2.1.1 Efeito “*ex tunc*” ou dogma do ato nulo

O Dogma da Nulidade consiste no fato de que em toda situação de declaração de invalidade de uma norma se aplica a nulidade como meio de retirar a norma considerada inconstitucional do ordenamento jurídico, assim como retirar os efeitos que essa norma inválida produziu no mundo dos fatos.⁸⁴ A nulidade pressupõe a retroação dos efeitos que a norma implementou no mundo dos fatos enquanto ainda não fora considerada e declarada inconstitucional, ou seja, há uma “exclusão dos efeitos da norma” *ab initio*, portanto, desde o início em que a norma inválida entrou em vigor no ordenamento.⁸⁵

A nulidade é uma regra que se prepondera no entendimento doutrinário e jurisprudencial brasileiro, porém comporta exceções. A nulidade não possui requisitos específicos para a sua aplicabilidade, entende-se que a nulidade é uma convenção legislativa, ou seja, é determinada pelo legislador no momento da feitura da norma que prevê a possibilidade de uma norma ser nula, e sua aplicabilidade segue o que esse ato normativo estabelece. Portanto, a nulidade não possui aplicação plena, devendo ser observado qual a vontade do legislador frente à norma inconstitucional, se é de declará-la nula ou constitui-la de anulabilidade.⁸⁶

A nulidade como gênero abarca duas espécies extintivas, são elas: a nulidade absoluta e a nulidade relativa, tais nulidades ensejarão diferentes efeitos,

⁸³ MIRANDA, pontes de, 2000, apud PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18-19.

⁸⁴ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 38.

⁸⁵ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 41.

⁸⁶ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 31.

sejam eles *ex tunc ab initio* ou *ex tunc* em momento posterior à vigência da norma e anterior a sua declaração de nulidade absoluta.⁸⁷

Pode-se dizer que o direito brasileiro em termos de adoção do sistema de tratamento das normas inválidas adotou as bases do direito americano, adotando como regra e, por muito tempo como única opção, a teoria da nulidade.⁸⁸

Verifica-se no direito americano o entendimento de que a norma contrária ao texto constitucional é nula, ou seja, apesar de conferir a ela existência, não reconhece a sua validade e sua capacidade para produzir efeitos, pois o entendimento é que a norma nula nunca fora vigente, sendo nula, *ab initio*, desde o início de sua vigência.⁸⁹

Ou seja, há a aplicação da retroatividade dos efeitos que a norma inválida produziu desde de sua entrada em vigor até o ato que a declarou inválida. A teoria da nulidade possui estreita ligação com o princípio da supremacia constitucional, pois nega qualquer possibilidade da vigência de uma norma que seja contrária à Constituição, portanto, nenhum efeito da norma inconstitucional é considerado para o mundo jurídico.⁹⁰

Desta feita, todo ato que desrespeite a supremacia da constituição deve ser banido do sistema jurídico, sem exceções. Pela teoria da nulidade o controle constitucional não teria como cabível qualquer tipo de instrumento capaz de modular os efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade da norma ou ato infraconstitucional.

Porém, como ressalta Ana Paula Ávila, “*enquanto, no Brasil, a nulidade da lei inconstitucional assumia a condição de dogma, no direito norte-americano a questão tomava novos rumos como o Leading case Linkletter vs.*

⁸⁷ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 31.

⁸⁸ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 39.

⁸⁹ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 39.

⁹⁰ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 38.

Walker".⁹¹ Ou seja, enquanto do direito brasileiro a teoria na nulidade tornava-se um dogma, o sistema jurídico norte-americano introduziu à sua prática jurisprudencial "*novas luzes sobre a retroatividade dos efeitos*".⁹²

A decisão que determina a inconstitucionalidade de uma norma seria, para essa teoria, uma decisão declaratória, pois apenas declararia a inconstitucionalidade do ato, e não procederia a sua desconstituição, haja vista que desde de sua entrada em vigor o ato já seria nulo.

2.1.2 Teoria da anulabilidade ou efeito "*ex nunc*"

O entendimento de Hans Kelsen é que a norma inconstitucional enquanto foi vigente no ordenamento jurídico produziu efeitos, enquanto em vigência, exerceu validamente suas determinações e os efeitos decorrentes da aplicação da norma inconstitucional são válidos. Kelsen entende, ainda, que a qualidade de norma vigente, mesmo que inconstitucional, é entendida pelo sistema, haja vista que é uma norma válida enquanto não for revogada⁹³, portanto o jusfilósofo disserta:

"[...] Lei válida que conflite com a prescrita pela Constituição vigente, ou pelo processo de sua produção ou por seu conteúdo, este fato não pode ser explicado senão deste modo: que a Constituição não só admite a validade da lei conforme à Constituição, como também em certo sentido, a validade da lei inconstitucional, pois deste modo não poderia falar da "validade" desta última".⁹⁴

A teoria da anulabilidade defende que a norma inconstitucional é anulável. "*A "norma antinorma" ou é apenas anulável, ou seja, uma norma válida até a sua anulação e, portanto, norma regular; ou é nula, e então, não é norma*".⁹⁵ Ou seja, para Kelsen, se a norma tem vigor no ordenamento jurídico e produz seus efeitos, mesmo que conflituosa com os preceitos constitucionais, essa é considerada constitucional por simplesmente ser vigente. Há nesse entendimento uma relativização do princípio da supremacia constitucional, em que, enquanto vigente a

⁹¹ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 39.

⁹² ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 39.

⁹³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 141.

⁹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 141.

⁹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 145.

norma inconstitucional, o texto supremo teria sua aplicação suspensa em determinado sentido.

Porém, se uma norma é considerada nula é como se ela nunca tivesse estado em vigência, nunca tivesse sequer existido no ordenamento, *não é norma*. Então, para o jusfilósofo, pode-se afirmar que toda norma que vige no ordenamento é constitucional e, só deixará de ser, se tornando inválida, quando houver decisão que constitua a norma como inconstitucional, deixando a norma de produzir os seus efeitos a partir da decisão proferida nesse sentido.

A decisão que constituir a anulabilidade da norma produz o efeito *ex nunc*, ou seja, a norma deixa de produzir efeitos a partir de sentença constitutiva que declara a sua anulabilidade para frente. Ressalta-se que para Kelsen, a sentença que “declarar” a inconstitucionalidade da lei é, na verdade, uma sentença desconstitutiva e não declarativa, conforme a Teoria da nulidade, haja vista a natureza jurídica declaratória da sentença nesse último caso.⁹⁶

No ordenamento jurídico brasileiro, a doutrina majoritária segue o modelo norte-americano, no qual se aplica a teoria a nulidade como regra.⁹⁷ O Supremo Tribunal Federal nesse sentido, tem como histórico a aplicação quando da verificação de inconstitucionalidade de uma norma o reconhecimento da sua invalidade desde de seu nascimento e entrada no ordenamento.

O modelo austríaco analisado por Kelsen, adotou como regra nos casos de inconstitucionalidade da norma a teoria da anulabilidade. Esse modelo teórico é abordado e explicado na obra de Kelsen, sob o título jurisdição Constitucional.

Fato é que o Brasil não adotou esse modelo como regra e tampouco como exceção por muito tempo. Porém, em tempos mais recentes o Supremo Tribunal Federal antes mesmo da vigência da Lei 9.868/99, passou a aplicar a teoria da anulabilidade, em casos em que a aplicação da nulidade se demonstrava mais perigosa para o cumprimento dos preceitos constitucionais fundamentais.

⁹⁶ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 43.

⁹⁷ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 44.

Posteriormente, com o advento da Lei 9.868/99 e com a redação do art. 27 dessa lei, passou a ser possível a aplicação da modulação temporal de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade proferidas pelo pleno do Supremo Tribunal Federal. Ou seja, poder-se-ia, a partir de então, aplicar, a depender do caso concreto, tanto a nulidade da norma como a sua anulabilidade, efeito *ex nunc* ou pró-futuro.

É claro que a modulação tornou-se exceção de modo geral no ordenamento e no Tribunal, porém em casos específicos a modulação tem sido regra para poder evitar algumas consequências decisórias que não visam a proteção dos direitos e garantias fundamentais dos Contribuintes, mas visam a proteção econômica do Estado.

2.2 Modulação de efeitos ou doutrina prospectiva– art. 27 da Lei 9.868/99

A normatização da modulação temporal dos efeitos, em sede de controle de constitucionalidade, adveio com a Lei 9.868/99, que previu a possibilidade de aplicação do instrumento modulatório pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Desviando-se da tradição do efeito *ex tunc*, passou-se a aplicar também os efeitos *ex nunc* e pró-futuro, conforme prevê o art. 27 da Lei 9.868/99:

“Art. 27. Ao declarar a **inconstitucionalidade** da lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de 2/3 (dois terços) de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou **decidir que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado**”.⁹⁸

O efeito *ex nunc* seria aquele que se produz da publicação da decisão acerca da inconstitucionalidade para frente. Já o efeito pró-futuro seria a situação de escolha de um momento ou uma data futura para que a partir dali os efeitos da inconstitucionalidade da norma passassem a vigorar.

A Lei 9.868/99 que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante

⁹⁸ BRASIL. Lei 9.868/99, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 26 ago.2014. (grifo nosso).

o Supremo Tribunal Federal entrou em vigor na data de sua publicação em 11 de novembro de 1999, e com a promulgação dessa lei ordinária, passou a vigor o artigo 27 que trouxe ao ordenamento jurídico a possibilidade de modular temporalmente os efeitos das decisões de inconstitucionalidade proferidas pelo plenário do Supremo Tribunal Federal.

Sabe-se que o instituto da modulação antes mesmo de adentrar no ordenamento jurídico brasileiro era objeto de aplicação em casos excepcionais pelo Supremo Tribunal Federal⁹⁹. Porém, com a previsão legislativa do instituto, o uso da medida passou a ser algo mais recorrente na prática da jurisdição constitucional, mesmo que ainda em caráter excepcional.

2.3 A Modulação temporal dos efeitos no direito comparado

O caso *Linkletter x Walker* é o grande precedente de modulação de efeitos em inconstitucionalidade na jurisprudência norte-americana, o caso em comento estabeleceu uma nova sistemática de manipulação dos efeitos dados às decisões acerca da inconstitucionalidade das leis, excepcionando o ideal da nulidade absoluta ou dogma do ato nulo.

Porém, a justificativa para aplicação da modulação temporal dos efeitos nesse caso e em outros posteriores que vieram confirmar esse método é a realização dos direitos fundamentais dos indivíduos. Nesse sentido dispõe Saul Tourinho Leal:

“A doutrina norte-americana que mitigou o princípio da nulidade da lei declarada inconstitucional teve por finalidade implementar decisões inovadoras de autoria da intitulada Corte de Warren em relação aos direitos individuais ainda não reconhecidos pela Suprema Corte e não implementados pelo Estado norte-americano. [...] depois de estabelecer que a Constituição não exigia, nem proibia, a declaração de inconstitucionalidade com efeito retroativo, estabeleceu que deveriam ser ponderados, em cada caso, os méritos e deméritos de uma ou outra solução, com atenção para a história do ato normativo e

⁹⁹ PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Cíveis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008. p. 101.

questão, seu propósito e efeito, bem como as consequências da retroatividade”.¹⁰⁰

Ainda que o Brasil tenha importado a técnica da modulação dos efeitos, sua aplicação nas decisões nacionais não possuem a mesma carga protetiva aos direitos fundamentais como na Corte de Warren¹⁰¹. Ao contrário, observa-se que a modulação tem sido utilizada como meio de mitigação desses direitos, em especial, quando se trata de modulação em casos envolvendo matéria tributária.¹⁰²

Diferentemente da jurisdição pátria, os magistrados norte-americanos apesar de construírem um forte precedente em torno do caso *Linkletter x Walker* tem reduzido a aplicação da modulação, sob o argumento da mais adequada aplicação do Modelo de Marshall ou nulidade absoluta das leis inconstitucionais. “*O que cabe frisar é que a doutrina tem, notadamente, viés voltado ao avanço da consolidação de direitos aos cidadãos até então olvidados pelas autoridades. Ocorre que essa visão vem sofrendo mitigação*”.¹⁰³

Nesse sentido, a Suprema Corte americana vem rejeitando a aplicação da modulação temporal dos efeitos em matéria tributária. Casos que ilustram esse entendimento são: *Harper v. Virginia Dep’t of Taxation* (1993) e *McKesson Corp v. Div. Of AB & T* (1990), no primeiro caso entendeu-se pela aplicação da nulidade absoluta “*ao argumento de que a modulação promoveria tratamento desigual à alguma das suas categorias de contribuintes envolvidos [...] aposentados do governo federal e aposentados do governo estadual*”. Nesse caso podemos destacar a nítida aplicação do princípio da isonomia tributária, que aplicado como regra integrativa da interpretação judicial, consolidou a resolução do caso com aplicação dos efeitos retroativos. Já no caso *McKesson Corp v. Div. Of AB & T* houve a declaração de inconstitucionalidade de lei estadual que permitia a cobrança pelo Estado da Flórida de determinada tributação, o pedido de modulação dos efeitos

¹⁰⁰ LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.486-487.

¹⁰¹ PISANI, José Roberto, LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008. p. 109.

¹⁰² LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.486-487.

¹⁰³ LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.488.

promovido pela Fazenda foi indeferido pelo Corte, e ficou definido que a Fazenda deveria reparar os tributos recolhidos pelos Contribuintes indevidamente.¹⁰⁴

O sistema modulatório também é previsto em outros ordenamentos jurídicos tais como da: Áustria, Espanha, Itália, Portugal, Alemanha e França. Destacando a Áustria, a regra é a aplicação do efeito *ex nunc*, ou seja, a teoria da anulabilidade preconizada por Hans Kelsen, porém a modulação permite que os efeitos retroajam à data da entrada em vigor da norma (*ex tunc*) ou de data posterior à decisão constitutiva de nulidade (pró futuro).¹⁰⁵

O artigo 27 da lei 9.868/99 e o artigo 282, inciso 4, da Constituição Portuguesa, que traz em seu bojo a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, têm estruturas normativas muito próximas, vejamos:

“Artigo 282.º Efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade

4. Quando **a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo**, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.os 1 e 2”.¹⁰⁶

Porém, é de ressaltar-se que, embora haja similitude entre o art. 27 e o art. 282 da Constituição portuguesa, estes possuem diferenças que podem influenciar consubstancialmente na aplicação dos institutos. O art. 282 não fala em excepcional interesse social, mas sim em interesse público de excepcional relevo, sendo assim, expressões distintas pressupõe distintas aplicações. Tal questão é melhor analisada no tópico 2.6 do trabalho.

¹⁰⁴ LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.488-489.

¹⁰⁵ LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.490 – 492.

¹⁰⁶ PORTUGAL. Constituição (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Coimbra, 1976. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 26 ago. 2014. (grifo nosso).

2.4 Procedimento autônomo – “o caráter bifásico do julgamento”

A modulação temporal dos efeitos preconizada pelo art. 27 da Lei 9.868/99, apesar de ser um procedimento correlacionado ao controle de constitucionalidade, haja vista que possível a sua aplicação a partir da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo, é considerado um procedimento autônomo do procedimento de controle¹⁰⁷. Seguindo esse entendimento disserta Saul Tourinho Leal:

“[...] o STF ratificou o seu entendimento segundo o qual o procedimento da modulação seria bifásico, escalonado e progressivo. O que se quer dizer com essas três expressões é que há o primeiro julgamento que se faz sobre o mérito da constitucionalidade e o outro referente à modulação de efeitos. Ocorrem duas apreciações autônomas. A apreciação quanto à modulação tem como pressuposto a declaração prévia de inconstitucionalidade”.¹⁰⁸

Isso é verificado no disposto pelo próprio art. 27 da lei, uma vez que exige fundamentação e quórum especial para que se aplique a modulação, sendo um julgamento autônomo do julgamento da inconstitucionalidade. A votação quanto a modulação é feita posteriormente à decisão pela inconstitucionalidade do ato normativo, e pode ser aplicada ou não ao caso, independentemente do resultado do processo de controle principal.

Nos casos decididos pelo Supremo há uma reunião de esforços posteriores para decidir em maioria pela aplicação ou não da modulação, cujo julgamento deve ser fundamentado nos critérios materiais de excepcional interesse social e segurança jurídica, além do critério formal de quórum qualificado por 2/3 dos membros do plenário do Supremo.

2.5 Análise do critério formal do art. 27 da Lei 9.868/99

O Critério formal adotado pelo art. 27 da Lei 9.868/99 é a necessidade de quórum qualificado de 2/3 dos membros do plenário do Supremo Tribunal Federal

¹⁰⁷ LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.495.

¹⁰⁸ LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012. p.495.

para que seja possível a aplicação da modulação de efeitos. Ou seja, tem que haver o voto favorável à modulação de pelo menos 8 dos 11 ministros que integram o Supremo.

Ana Paula Ávila destaca um ponto interessante acerca da necessidade de quórum qualificado e os casos de controle difuso, geralmente decididos pelas Turmas do Supremo:

“Questão interessante é saber como fica a exigência de *quórum* qualificado fora do âmbito das ADIs, ADCs e ADPFs, isto é, nas causas que não são de competência do Pleno, como, por exemplo, os recursos extraordinários – causas que também exigem, só que pela via difusa, o controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Esses recursos, normalmente, são decididos pelas turmas, que são compostas por cinco ministros, e só por questão de relevância são submetidos ao Pleno”.¹⁰⁹

Conclui-se que o art. 27 da Lei 9.868/99 para se fazer cumprir é necessário que seja aplicado também nos casos de controle de constitucionalidade pela via difusa, portanto, o pleno sempre será o responsável, mesmo modalidade de controle concreto, por decidir pela aplicação ou não da modulação dos efeitos ao caso concreto. É o que se verifica na aplicação do efeito modulatório e a concretude dos direitos fundamentais, sendo assim:

“O que efetivamente suscita a necessidade de superação da regra *ex tunc* são as normas constitucionais que tutelam a manutenção das situações geradas pela norma inconstitucional, protegendo situações deduzidas em juízo tanto pelo controle concreto como pelo abstrato”.¹¹⁰

É forçoso concluir que o legislador ao determinar a necessidade de quórum qualificado para a aplicação da modulação de efeitos, o fez com a finalidade de dificultar o processo, pois que, nos demais casos em que é necessário quórum qualificado previstos constitucionalmente ou em leis esparsas, verifica-se uma forma de tornar o procedimento mais dificultoso, com a finalidade de seu uso ser excepcional. Como exemplo, cita-se o processo formal de votação dos Projetos

¹⁰⁹ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.59.

¹¹⁰ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.60.

Emenda Constitucional ventilado pelo art. 60 da Constituição Federal de 1988 (3/5 dos votos dos membros das casas do legislativo federal), bem como o quórum necessário para a declaração de inconstitucionalidade segundo o art. 97 da CF, qual seja de maioria absoluta dos Ministros, que seriam 6 dos 11 ministros, 2 a menos que o necessário para modular os efeitos das decisões de inconstitucionalidade¹¹¹

2.6 Análise dos critérios materiais do art. 27 da Lei 9.868/99

Os critérios materiais do art. 27 são a segurança jurídica e o excepcional interesse social. É imprescindível destacar que tais critérios são conceitos indeterminados, aos quais a doutrina não tem se dedicado a esclarecer.¹¹² A indeterminação é o maior problema do dispositivo,

“É que, deixando ao Supremo grande margem de interpretação quanto à definição daquilo que, no caso concreto, atenda às razões de segurança jurídica ou a excepcional interesse social, teme-se que o art. 27 venha a permitir o abuso e o autoritarismo, terminando por amesquinhar a segurança do indivíduo no ordenamento jurídico”.¹¹³

Como bem destaca Ana Paula Ávila, o artigo empregou o termo excepcional interesse social e não excepcional interesse público, sendo a primeira expressão empregada na Constituição Federal de 1988 apenas em seu art. 184, *caput*,¹¹⁴ que trata da desapropriação para fins de reforma agrária. Nesse sentido,

“[...]a expressão interesse social designa interesse de uma dada classe social, a menos favorecida, ou seja, aquela que constitui o problema social que reclama a desapropriação da propriedade privada e individual em favor da coletividade. Percebe-se, entre aqueles que enfrentaram o tema, uma preocupação em se fixar a ideia de que

¹¹¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

¹¹² ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.61.

¹¹³ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.61.

¹¹⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

interesse social não é interesse da Administração e nem do Estado, mas sim dos administrados, da sociedade”.¹¹⁵

Portanto, é lógico concluir que diante de um conflito entre interesses do Estado com interesses da sociedade, a soma dos interesses dos indivíduos, deve-se priorizar os interesses dos últimos tendo em vista a adoção do legislador pela proteção social e não da administração pública. Tal interpretação corrobora para o entendimento que a modulação de efeitos quando da sua justificativa em face da existência de excepcional interesse social deve ser aplicada em prol do Contribuinte em detrimento dos interesses do Fisco.

A modulação de efeitos pode ser aplicada de forma constitucional quando objetivar fazer valer no caso concreto os direitos fundamentais do indivíduo, sendo vedada sua aplicação de forma inconstitucional, que seria quando o objetivo da modulação dos efeitos fosse fazer prevalecer os interesses que não encontram abrigo no ordenamento jurídico em face dos direitos individuais e coletivos. *“Isso remete ao problema da inconstitucionalidade in concreto, ou seja, daquela que resulta não da norma considerada em abstrato, mas do uso que se faz dela no momento de sua aplicação”*.¹¹⁶

Quando ao critério material de segurança jurídica

“Para que se respeite o princípio da segurança jurídica em matéria tributária e para que o direito positivo atinja seu fim nesta seara, o contribuinte deve ter a possibilidade de antever a sua carga tributária, sendo capaz de calcular com certeza os valores por ele devidos até para que se possa buscar medidas elisivas com o escopo de minorar o impacto tributário”.¹¹⁷

Citando Celso Antônio Bandeira de Mello, em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski no acórdão do RE 353.657disserou:

¹¹⁵ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.164.

¹¹⁶ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.61.

¹¹⁷ RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito tributário*, São Paulo, n. 178, p. 25 – 44. 2010. p. 34.

“[...] sobretudo, em respeito ao princípio da segurança jurídica que, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, tem por escopo “evitar alterações surpreendentes que instabilizem situação dos administrados”, bem como “minorar os efeitos traumáticos que resultam de novas disposições jurídicas que alcançaram situações em curso”.¹¹⁸

Paulo de Barros Carvalho fala da temerária postura do judiciário na aplicação do efeito da modulação advinda com a lei 9.868/99, e de como a segurança jurídica fica comprometida em face da sua aplicação sem parâmetros:

“A referida inovação conduziu nossas consciências, de maneira vertiginosa, ao questionamento dos princípios fundamentais. Aquilo que há de mais caro para a dignidade de um sistema de direito positivo está sendo posto em tela de juízo, desafiando nosso espírito e estimulando nossas inteligências, ao reivindicar uma tomada de posição firme e contundente. Chegando-se a esse ponto, não cabem mais tergiversações, e os expedientes retóricos somente serão admitidos para fundamentar a decisão de manter a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das relações já reconhecidas pelo direito, ou se anunciar, em alto e bom som, que chegou o reino da incerteza, que o ordenamento vigente já não assegura, com seriedade, o teor de suas diretrizes, que as pomposas manifestações dos tribunais superiores devem ser recebidas com reservas, porque a qualquer momento podem ser revistas, desmanchando-se as orientações jurídicas então vigentes, sem outras garantias para os jurisdicionados.”¹¹⁹

Carvalho afirma que o princípio da segurança jurídica é um *sobreprincípio* que paira sobre todo o sistema normativo brasileiro, e, principalmente, sobre a constituição. E sendo a matéria tributária altamente regulada pelo texto magno, grande é a implicação desse princípio na relação entre fisco e contribuinte “sempre que nos depararmos com um feixe de estimativas integradas para garantir o desempenho da atividade jurídico tributária pelo Estado-administração”.¹²⁰ Ainda, o autor afirma que o sobreprincípio é garantido de forma implícita pelos demais

¹¹⁸ Mello apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*, 2008. Disponível em: <<http://www.parasaber.com.br/textos/seguranca-juridica-e-modulacao-dos-efeitos-2/>>. Acesso em: 3 set. 2014.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*, 2008. Disponível em: <<http://www.parasaber.com.br/textos/seguranca-juridica-e-modulacao-dos-efeitos-2/>>. Acesso em: 3 set. 2014.

princípios tributários, como os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade, da universalização da jurisdição, dentre outros. Nesse sentido:

“Não é preciso dizer mais. Convencionou-se que tal valor é, basicamente, a igualdade, a legalidade e a legalidade estrita, a universalidade da jurisdição, a vedação do emprego do tributo com efeitos confiscatórios, a irretroatividade e a anterioridade, ao lado do princípio que consagra o direito à ampla defesa e ao devido processo legal – todos, em verdade, limites objetivos realizadores do valor da segurança jurídica”.¹²¹

Desse modo, dando como exemplo a anterioridade, o autor entende que a segurança jurídica é vetor axiológico do princípio, haja vista que a necessidade de cobrar o tributo apenas no exercício posterior ao que foi implementado, é uma maneira de possibilitar o planejamento econômico do contribuinte, o que pressupõe a segurança jurídica do administrado.¹²²

Portanto, é possível concluir que, segundo entendimento de Carvalho, o conceito indeterminado de segurança jurídica que constitui sobreprincípio, o qual rege todo o ordenamento, também deve ser aplicado às questões tributárias, e para fins de garantia da segurança jurídica é necessário que se aplique os princípios tributários implícitos e explícitos na utilização da modulação de efeitos, uma vez que são corolários da segurança jurídica.

Segundo Abraham, “a segurança jurídica funciona como instrumento de proteção do cidadão-contribuinte ao criar um ambiente jurídico estável, harmônico, digno e seguro, influenciando o ordenamento como um todo”.¹²³

Os critérios de segurança jurídica e excepcional interesse social são termos indeterminados, que para fins de aplicação merecem passar por um processo de integridade, ou seja, de interpretação com base nos princípios jurídicos, conforme teoria preconizada por Ronald Dworkin. Afirmando que os critérios materiais do art.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*, 2008. Disponível em: <<http://www.parasaber.com.br/textos/seguranca-juridica-e-modulacao-dos-efeitos-2/>>. Acesso em: 3 set. 2014.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*, 2008. Disponível em: <<http://www.parasaber.com.br/textos/seguranca-juridica-e-modulacao-dos-efeitos-2/>>. Acesso em: 3 set. 2014.

¹²³ ABRAHAM, Marcus. Modulação dos efeitos em caso de alteração da jurisprudência tributária dominante. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, p. 80 – 92, 2011. p. 81.

27 são termos indeterminados emite sua opinião o Ilustríssimo Ministro Ricardo Lewandowski:

“As referidas disposições afastam, pois a imposição obrigatória da sanção de nulidade, visto que autorizavam o STF ao estabelecer, discricionariamente, tendo como balizas **os conceitos indeterminados de “segurança jurídica” ou de excepcional interesse social**”, que sua decisão, em certos casos, tenha eficácia em momento posterior à vigência da norma declarada inconstitucional”.¹²⁴

Tal entendimento do Ministro corrobora com a linha de raciocínio do trabalho, em que entende-se pela indeterminação dos conceitos adotados pela norma da Lei 9.868/99.

Portanto, entende-se que a modulação temporal dos efeitos não pode ser aplicada quando isso ensejar o desrespeito dos direitos dos contribuintes¹²⁵, determinados pelos princípios que regem a seara constitucional tributária.

Para Ribeiro, para haver segurança jurídica em matéria tributária é necessário que o contribuinte consiga antever sua carga tributária, tendo como calcular os tributos devidos e buscar medidas de planejamento tributário, com o fim de minorar a incidência do impacto tributário.¹²⁶

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> >. Acesso em: 26 ago. 2014. (grifo nosso).

¹²⁵ PISANI, José Roberto, LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008. p. 102.

¹²⁶ RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Jurisprudência do STF. *Revista Dialética De Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 25 – 44. 2010. p.34.

3. INTEGRIDADE SEGUNDO RONALD DWORKIN E SUA RELAÇÃO COM A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS

Ronald Dworkin, filósofo de direito norte – americano, que a fim de criticar o positivismo jurídico e de desenvolver uma aplicação adequada da interpretação do direito ao caso concreto, especialmente aos *hard cases*, elaborou a teoria da integridade do Direito.¹²⁷

Para Dworkin, a norma jurídica não provém apenas de um histórico legal, mas também combina-se com elementos descritivos e valorativos. Portanto, a interpretação do direito deve ser feita pelos juristas levando em consideração os aspectos valorativos da norma, afastando-se da singularidade do positivismo jurídico. Nesse sentido, não se pode tomar como absoluto o que está no texto normativo, é necessário fazer-se uma interpretação do caso concreto levando em consideração os princípios do próprio sistema jurídico bem como os princípios aduzidos da prática social cotidiana¹²⁸. Botelho disserta que:

“Dworkin, portanto, entende que o princípio se configura como *standard* o qual deverá ser observado pelo intérprete/aplicador como uma exigência de justiça, equidade ou, qualquer outra dimensão da moral, não podendo ser visto, por conseguinte, como uma permissão para a realização ou atendimento de uma situação econômica, política ou social julgada desejável. [...] a integridade exige que a interpretação e aplicação de cada lei se fundamente em uma justificativa que a ajuste a um conjunto da legislação vigente”.¹²⁹

Verifica-se pelo trecho exposto, corretamente delineado por Botelho, que o jurista norte-americano entendia ser imprescindível, para a busca de soluções jurídicas, a aplicação dos princípios como meio integrativos do direito, não havendo margem para que as decisões fossem proferidas unicamente em face de vontades de

¹²⁷ BOTELHO, Marcos César. A lei em Ronald Dworkin: breves considerações sobre a integridade no direito. *Revista Intertemas*, Brasília, ano 11, v. 13, nov. 2008. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2615/2404>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹²⁸ BOTELHO, Marcos César. A lei em Ronald Dworkin: breves considerações sobre a integridade no direito. *Revista Intertemas*, Brasília, ano 11, v. 13, nov. 2008. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2615/2404>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹²⁹ BOTELHO, Marcos César. A lei em Ronald Dworkin: breves considerações sobre a integridade no direito. *Revista Intertemas*, Brasília, ano 11, v. 13, nov. 2008. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2615/2404>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

realização política, econômica ou social, mas que as decisões refletissem a valoração que o sistema normativo abarca, a moralidade do ordenamento que se perfaz nos princípios jurídicos.

Na mesma linha de Dworkin, Diego Diniz Ribeiro, dissertando sobre a função do direito presente no ordenamento nos tempos atuais, destaca que não se obtém mais respostas unicamente nas normas positivadas, sendo necessário além da análise estrutural do ordenamento a análise funcional deste:

“Em verdade, a análise estrutural do Direito não é mais suficiente para responder, por si só, as questões atuais que permeiam nossa sociedade. Tal modelo teórico não deve ser ignorado ou abandonado em razão da sua importância. Ele bem serviu para solucionar as questões de um Estado Liberal no século XIX, mas não é mais suficiente para, em pleno século XXI, responder por si só todos os problemas oriundos de um Estado Social”.¹³⁰

Dworkin além de criticar o posicionamento positivista, critica o uso da discricionariedade dos juízos no julgamento dos casos complexos, nesse sentido assevera Erika Juliana Dmitruk, em seu artigo sobre o “princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin”, que o autor norte-americano acredita que os juízos na solução dos *Hard Cases* devem utilizar padrões determinados a fim de encontrar algo que vincule o juiz a uma resposta correta, afastando o julgador do apelo à discricionariedade.¹³¹

Tal entendimento afasta ainda mais a possibilidade de aplicação política, social ou econômica do direito na solução dos casos difíceis, vez que, os julgadores tomados por uma grande liberdade decisória, devem, segundo Dworkin, serem afastados das decisões de forma isolada, sendo sempre necessário na solução dos casos não contemplados pelas normas jurídicas a aplicação de um meio de

¹³⁰RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos do controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF. *Dialética*, São Paulo, n. 178, p. 25 – 44. 2010. p. 26.

¹³¹DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

interpretação construtivo dos direitos pelos princípios jurídicos, qual seja a Integridade.¹³²

Dworkin apresenta uma teoria liberal política, a qual se afasta do positivismo e do utilitarismo jurídico, para propor uma teoria do direito que exprime não só uma teoria da legislação, mas também uma teoria das decisões judiciais, em que define as bases da decisão a ser aplicada aos *hard cases* em termos procedimentais.¹³³

Na obra “Levando os Direito à sério”, segundo Dmitruk:

“A primeira distinção elaborada por Dworkin versa sobre os direitos políticos, que podem ser direitos preferenciais (prevalecem contra decisões tomadas pela sociedade); e direitos institucionais mais específicos “que podem ser identificados como uma espécie particular de um direito político, isto é, um direito institucional a uma decisão de um tribunal na sua função judicante”.¹³⁴

Nesse sentido, Dworkin defende o entendimento de que todos possuem direito a uma decisão judicial favorável, ainda que haja ou não decisões favoráveis anteriores, e se a legislação vigente aplicada ao seu caso o seja favorável ou não. É nesse momento que defende os princípios como meios de interpretação, visto que os argumentos de princípio, diferentemente dos argumentos de política são compatíveis com os princípios democráticos.¹³⁵

¹³² DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em:<http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹³³ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em:<http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹³⁴ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em:<http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹³⁵ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em:<http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

Dmitruk citando Coutinho aduz que, mesmo nos casos difíceis “é necessário entender que, para Dworkin, o juiz não tem o direito de criar novos direitos, mas sim descobrir quais são eles em conformidade com o ordenamento jurídico”.¹³⁶

Conforme dissertado por Dmitruk:

“[...] princípio, de maneira genérica, é todo padrão que não é regra. Princípio, assim, pode ser entendido como um padrão que deve ser observado por ser uma exigência da justiça ou equidade. Sua repercussão não será, necessariamente, uma melhoria social”.¹³⁷

As regras seguem o ditame do “tudo ou nada”, ou a regra é aplicada ao caso concreto ou não o é, já os princípios seguem uma dinâmica diferente:

“Entende-se, então, que os princípios não podem ser considerados válidos ou não-válidos. Eles entram em conflito uns com os outros e interagem. Fornecem justificativas a favor de uma determinada solução de um caso difícil, mas não a estipula. E, sua não aplicação em determinado caso não indica que não é válido. Poderá ser aplicado em outro caso. Não existe um número fixo de padrões, dos quais se pode dizer que tantos são regras e outros são princípios. Não cabe na concepção de Dworkin um conjunto fixo de padrões”.¹³⁸

O termo *hard cases* usado por Dworkin refere-se a lacunas da lei, aqueles que não podem ser decididos apenas com base na regra, ou porque a regra não é clara ou porque esta não foi escrita, posta no ordenamento jurídico, nesses casos é inequívoca para o autor a utilização dos princípios como integradores da interpretação jurídica. Segundo a teoria do positivismo jurídico “quando o juiz decide um caso difícil, ele legisla novos direitos jurídicos, e os aplica retroativamente. Por isso

¹³⁶ COUTINHO, 2003, apud DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹³⁷ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹³⁸ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

*essa teoria da decisão é totalmente inadequada, uma vez que causa insegurança jurídica e, provavelmente, gera decisões injustas”.*¹³⁹

“Um caso será difícil quando um juiz, em sua análise preliminar, não encontrar uma interpretação que se sobreponha a outra, entre duas ou mais interpretações de uma lei ou de um julgado. Uma lei só será considerada obscura quando existirem bons argumentos para mais de uma interpretação em confronto. [...] Para que se descubram quais direitos a parte tem, é necessário que se conheçam os princípios políticos que inspiraram a Constituição. Esses princípios auxiliam a leitura da Constituição, limitando seu conteúdo e auxiliando nos casos difíceis. Mesmo as decisões dos tribunais que são consideradas decisões políticas importantes, podem ser lidas como decisões tomadas com base em princípios, uma vez que as decisões de princípios são aquelas baseadas nos direitos que as pessoas têm a partir da Constituição, e não em políticas que buscam realizar objetivos coletivos”.¹⁴⁰

Pode-se inferir da Constituição Federal de 1998 uma gama de princípios jurídicos aplicados à relação jurídica tributária entre o Fisco e o Contribuinte. A Constituição contemplou em seu texto diversos princípios específicos para regular essa relação que se difere da relação estabelecida pelo direito privado no âmbito das relações individuais e também se difere das relações de direito públicos travada entre o Estado e seus estatutários bem como prestadores de serviços públicos.

A Constituição Federal em seu Título VI (Da Tributação e do Orçamento) estabeleceu bases únicas para a interpretação do ordenamento com base em princípios constitucionais tributários bem como as imunidades, ambos sendo limitadores do poder tributante do Estado.

Destaca-se, também, a necessidade de limitação desse poder, vez que a força do estado diante do indivíduo é extremamente desigual, e a legitimidade para a instituição ou majoração de tributos, exercício da competência tributária pelos entes da Federação encontra legitimidade na própria Constituição, o que inequivocamente gera na seara tributária uma grande fonte de ações que visem o

¹³⁹ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴⁰ DWORKIN, 2000; 2002; 2003 apud DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

controle constitucional dos dispositivos constitucionais tributários de forma direta ou pela via incidental.

Dworkin faz distinção entre argumentos de política e argumento de princípios, em que estabelece o entendimento de que os argumentos de princípios seriam aqueles que indicam, direcionam os direitos que a indivíduo teria perante o ordenamento jurídico a que se submete, já os argumentos de política se referem aos objetivos coletivos que o Estado pretende alcançar, não levando em consideração primária, específica a realização dos direitos de cada pessoa individualmente.¹⁴¹ Nesse sentido:

“Muitas vezes é possível confundir argumentos de princípio com argumentos de política, todavia deve-se ater a orientação de Dworkin, onde argumentos de princípios falam sobre direitos que as pessoas têm em face do ordenamento jurídico e argumentos de política falam sobre objetivos coletivos que o Estado pretende alcançar”.¹⁴²

Dworkin objetiva identificar de que maneira uma teoria de interpretação do direito que utiliza-se da comunidade de princípios pode guiar ou restringir o poder de coerção do direito para que o sistema de direitos e responsabilidades seja coerente. Para atingir esse objetivo o pensador defenderá a existência de uma nova virtude que seria a Integridade, que andaria ao lado da justiça e do devido processo legal.

“A integridade refere-se ao compromisso de que o governo aja de modo coerente e fundamentado em princípios com todos os seus cidadãos, afim de estender a cada um os padrões fundamentais de justiça e equidade”.¹⁴³

A integridade se subdivide em integridade na legislação e integridade no julgamento, em que solicita aos legisladores que produzam leis coerentes com os

¹⁴¹ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴² DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴³ DWORKIN, 2003 apud DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

princípios e que solicita aos que julgam o façam também de forma coerente com os princípios.¹⁴⁴

“Para que seja válido o esforço de interpretar o direito como integridade, os juízes devem, nos limites do possível, identificar os direitos e deveres como se tivessem sido criados por um único autor, a comunidade personificada. Essa exigência é necessária uma vez que entende-se que as proposições jurídicas são válidas quando derivam dos princípios de justiça, equidade e devido processo legal, oferecendo a melhor interpretação do direito”.¹⁴⁵

Nesse mesmo sentido assevera Botelho:

“Logo, o direito como integridade ensejará proposições jurídicas verdadeiras somente se elas forem derivadas dos princípios da justiça, equidade e do devido processo legal, capazes de oferecer a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade”.¹⁴⁶

Nesse sentido pode-se pressupor que a integridade na legislação estaria vinculada diretamente a uma integridade no julgamento, em que as leis já devem abarcar, vincular, possuir motivações de justiça, equidade e devido processo legal composto por uma comunidade, sendo assim suas interpretações em bases principiológicas levariam a um julgamento também justo, equânime e processualmente legal. Assim sendo, Dworkin entende que os princípios não seriam mandatos de otimização, seriam mais como um padrão (*standard*) que objetiva a realização da justiça, da equidade, devido processo legal e qualquer outra dimensão de moralidade do ordenamento.¹⁴⁷

¹⁴⁴ DWORKIN, 2003 apud DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴⁵ DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴⁶ BOTELHO, Marcos César. A lei em Ronald Dworkin: breves considerações sobre a integridade no direito. *Revista Intertemas*, Brasília, ano 11, v. 13, nov. 2008. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2615/2404>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴⁷ BOTELHO, Marcos César. A lei em Ronald Dworkin: breves considerações sobre a integridade no direito. *Revista Intertemas*, Brasília, ano 11, v. 13, nov. 2008. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2615/2404>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

Lima dissertando acerca da aplicação da integridade no julgamento indica de forma coerente que todos os juízes estão sujeitos a se depararem com casos difíceis, que demandem decisões complexas, podendo ensejar diferentes decisões de acordo com a interpretação de cada Magistrado.¹⁴⁸ Porém, a decisão deve ser pautada nas virtudes preconizadas por Dworkin, isso posto:

“A sentença de um juiz e suas conclusões pós-interpretativas devem ser extraídas de uma interpretação que adapte-se aos fatos anteriores e os justifique, até onde isso seja possível. A teoria da integridade exige que os juízes, na medida do possível, considerem ser o Direito estruturado por um conjunto coerente de princípios sobre a justiça, equidade e o devido processo legal, e pede-lhes que os apliquem aos novos casos que se lhes apresentem, de tal modo que a situação seja sempre justa e equitativa”.¹⁴⁹

Em face de todo o exposto, é inequívoca a importância da modalidade de interpretação Integrativa quanto trata-se de solução de casos complexos quando não haja resposta exata e direta em nosso ordenamento jurídico. Fato é que não se pode distanciar a resolução do problema dos parâmetros que o próprio ordenamento estabelece, que a própria legislação segue quanto regra, sob pena de estar-se diante de decisões que contrariem a própria unidade lógica do sistema jurídico adotado.

Sendo assim, nos *hard cases* precisa-se utilizar o meio integrativo dos princípios, pois tal medida garantirá que as decisões estejam em coesão com a proposta do ordenamento. Então, pode-se concluir que, para que as decisões acerca de questões tributárias sejam coerentes com o sistema tributário nacional é imprescindível que se aplique a moralidade do ordenamento no que tange as relações jurídicas tributárias. Aplicando-se a integridade na seara tributária, verificamos que as interpretações devem ser direcionadas pelos princípios gerais de direito público, bem como pelos princípios próprios do direito tributário, quando a lei nada disponha sobre o caso concreto ou disponha de forma inexata, indeterminada.

¹⁴⁸ LIMA, Marcio Alexandre Ribeiro de. *O Direito como integridade em Dworkin: Uma perspectiva interpretativa dos princípios e direitos fundamentais*. Curitiba, 2006. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/7485/Direito%20como%20Integridade_vers%C3%A3o_final.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁴⁹ LIMA, Marcio Alexandre Ribeiro de. *O Direito como integridade em Dworkin: Uma perspectiva interpretativa dos princípios e direitos fundamentais*. Curitiba, 2006. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/7485/Direito%20como%20Integridade_vers%C3%A3o_final.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 ago. 2014.

Portanto, é inequívoca a necessidade de integralização dos conceitos indeterminados de segurança jurídica e excepcional interesse social na aplicação da modulação temporal dos efeitos, haja vista que são conceitos indeterminados que não possuem aplicabilidade imediata, devendo ter seus sentidos compostos pelos princípios adotados pelo sistema jurídico.

4. ANÁLISE DOS PRECEDENTES DE APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS PELO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

As jurisprudências analisadas no trabalho foram selecionadas devido ao impacto negativo das decisões em relação aos Contribuintes, em benefício do Fisco, bem como por conta da fragilidade e incoerência dos argumentos utilizados para fim de aplicação ou não aplicação do efeito modulatório pelo Supremo Tribunal Federal.

Metodologicamente, foram analisados em cada recurso extraordinário os votos dos Ministros no que tange os seus argumentos diante dos conceitos indeterminados de segurança jurídica e excepcional interesse social, e seus posicionamentos favoráveis ou desfavoráveis quanto à aplicação da modulação temporal do art. 27 da Lei 9.868/99.

4.1 IPI – alíquota zero – RREE 353.657 e 370.682

Ambos os casos transitaram em julgado em 19 de outubro de 2010, sendo os autos remetidos em definitivo para o Tribunal Regional Federal da 4ª Região no Rio Grande do Sul. Isso posto, pode-se analisar os casos em face das decisões já proferidas no mérito e quanto à modulação temporal dos efeitos em face da irrecorribilidade da decisão judicial.

O RE 353.657 deriva de um Mandado de Segurança contra delegado da Receita que não reconheceu o direito de crédito do contribuinte em relação ao IPI. Já o RE 370.682 constitui-se a partir de uma ação declaratória visando nos termos do art. 4º inciso I do Código de Processo Civil determinar o modo de ser da relação jurídica tributária entre fisco e contribuinte no que tange o creditamento de IPI no caso de insumos sujeitos à alíquota zero.

No julgamento dos RREE 353.657¹⁵⁰ e 370.682, de relatoria do Ministro Marco Aurélio e Ilmar Galvão (que não compunha mais o Tribunal e a decisão

¹⁵⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007.

do primeiro fora reproduzida e aplicada ao segundo), respectivamente, e sob presidência da Ministra Ellen Gracie, o Ministro Ricardo Lewandowski arguiu uma questão de ordem, qual seja se no caso concreto deveria ser aplicada a modulação temporal dos efeitos da decisão no que tange à mudança de jurisprudência aplicada pelo Supremo no caso da impossibilidade do creditamento de IPI em operações cuja cadeia anterior fora aplicada a alíquota zero.

O voto do Ministro Ricardo Lewandowski

O Ministro propôs a divisão do julgamento em duas partes, uma envolta na análise da possibilidade de modulação de efeitos nos processos subjetivos de controle de constitucionalidade, controle difuso, e posteriormente se possível, se deveria ocorrer a aplicação da modulação temporal dos efeitos no caso ora discutido.

O Ministro Marco Aurélio entendeu ser pacífica a possibilidade de aplicação da modulação dos efeitos em processos subjetivos, tendo em vista que tal entendimento já havia sendo utilizado na Corte Suprema, como por exemplo o caso dos vereadores (RE 197.917/SP¹⁵¹) que comentou na sessão de julgamento desses recursos extraordinários em voga no presente estudo.

O voto do Ministro Lewandowski disserta acerca da supremacia da Constituição e os ensinamentos Kelsenianos acerca da lógica do ordenamento jurídico quando sistema uno:

“A Constituição, segundo lição clássica de Kelsen, é a norma fundamental que empresta validade a todas as demais normas de um sistema jurídico, Por essa razão, a compatibilidade destas com aquela configura verdadeiro imperativo categórico, na acepção kantiana da expressão. Dito de outra maneira, a incompatibilidade de uma norma qualquer com o texto magno faz desaparecer o fundamento que permite que ela exista validamente em um dado ordenamento legal.

Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 197.917 - SP*. Plenário. Recorrido: Câmara Municipal De Mira Estrela E Outros. Recorrente: Ministério Público Estadual. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, 7 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28197917%2EENUME%2E+OU+197917%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mfzqv8>>. Acesso em: 2 set. 2014.

Daí falar-se no princípio da supremacia das normas constitucionais, sobretudo em se tratando de constituições escritas e rígidas”.¹⁵²

O Ministro determina-se a favor da possibilidade da modulação de efeitos, dando como exemplo a própria competência do Supremo de modular os efeitos temporais das súmulas vinculantes editadas pela Corte, conforme o determinado no art. 4º da lei 11.417¹⁵³:

“Art. 4o A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público”.¹⁵⁴

Como já viu-se anteriormente, a expressão “público” prevê uma proteção aos interesses do Estado, diferentemente do termo “social” que denota uma maior proteção ao indivíduo, que em termos tributários podem ser estendidos ao contribuinte. Tal interpretação deriva da escolha da expressão “social” no que se refere a proteção dos direitos individuais na reforma agrária preconizada pela CF/1988. Isto posto, pode-se inferir que os artigos ao empregarem expressões distintas possivelmente objetivam condicionantes diferentes à aplicação da modulação temporal nos casos das súmulas e das decisões de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

A tendência jurisprudencial do STF era no sentido de entender constitucional o creditamento do IPI pelos contribuintes, mesmo em casos em que a cadeia anterior era beneficiada pela alíquota zero, ou isenção ou não incidência do IPI. Nesse sentido o STJ, os Tribunais Regionais Federais, bem como os juízes federais competentes para julgar ações contra a União, em razão da inteligência do

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁵³ Porém, o art. 4º da lei 11.417 fala em possibilidade de modulação em razão de segurança jurídica e excepcional interesse **público**, e não social como se assevera no art. 27 da Lei 9.868/99.

¹⁵⁴ BRASIL. *Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

art. 109, inciso I da CF, seguiam o entendimento reiterado no Supremo acerca da constitucionalidade do creditamento de IPI. Lewandowski comenta em seu voto:

“Foi exatamente o que ocorreu nas situações em apreço: os contribuintes, fiados em entendimento pacificado na Suprema Corte do País, por quase uma década, visto que as primeiras decisões datam do final dos anos 90, passaram a creditar-se de forma rotineira, do IPI decorrente das operações que envolviam a entrada de insumos isentos, tributados com alíquota zero ou não tributados”.¹⁵⁵

No presente caso houve, então, uma mudança no entendimento da Corte, que não se deu em virtude da mudança legislativa ou do contexto fático de julgamento, mas sim devido à mudança da composição do plenário do Supremo Tribunal Federal. O Ministro Lewandowski, levando em consideração a reiterada prática dos contribuintes direcionada pela interpretação do próprio Supremo, entendeu a fim de fazer valer a segurança jurídica dos jurisdicionados, segundo entendimento de Celso Antônio Bandeira de Melo que:

“Em respeito ao princípio da segurança jurídica que [...] tem por escopo “evitar alterações surpreendentes que instabilizem a situação dos administrados”, bem como “minorar os efeitos traumáticos que resultam de novas disposições jurídicas que alcançaram situações em curso”.¹⁵⁶

Sendo assim, o Ministro em razão da aplicação da condicionante da segurança jurídica proferiu o voto a favor da modulação no seu efeito *ex tunc*, a fim de proteger as relações entre fisco e contribuinte, mantendo sua estabilidade em virtude do entendimento reiterado e replicado pelo demais tribunais do Supremo, expondo sua preocupação caso a decisão adotasse o efeito retroativo *ex tunc*:

“Para se ter uma ideia do gravame que uma decisão *ex tunc* representaria para os jurisdicionados, registro que a União, antes mesmo da consolidação da nova maioria do Plenário, já vinha ingressando com ações rescisórias perante o Tribunal Federal da 4ª

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁵⁶ MELO, Celso Antônio apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

Região contra contribuintes que, com fundamento nos julgados anteriores do STF, obtiveram o direito de creditar-se do IPI nas operações isentas, não tributadas ou taxadas com alíquota zero”.¹⁵⁷

Segundo a posição adotada no presente trabalho, entende-se que o voto baseou-se no entendimento Dworkiano de integridade, pois o Ministro Lewandowski apoia o seu voto nos princípios da lealdade, boa-fé e da confiança legítima, conforme encontra-se expressamente no acórdão e que são corolários do Estado Democrático de Direito.

O Ministro Lewandowski direciona os termos do seu voto à aplicação da teoria integrativa de Dworkin quando dispõe que as decisões pela modulação devem seguir os ditames principiológicos veiculados pela Constituição Federal, conforme se expressa:

“Recorde-se, ademais, que o STF ao proceder, em casos excepcionais, à modulação dos efeitos de suas decisões, por motivos de segurança jurídica ou de relevante interesse social, estará realizando a ponderação de valores e princípios abrigados na própria Constituição”.¹⁵⁸

Ainda o Ministro filia-se positivamente à aplicação da modulação dos efeitos prospectivos mesmo que tal medida acarrete prejuízos no âmbito econômico e social, mostrando-se a adoção do direcionamento Dworkiano quanto à adoção de argumentos jurídicos nas decisões judiciais nos casos complexos, afastando a aplicação do argumento políticos que objetivaria a realização de vontades coletivas, em detrimento dos direitos fundamentais dos indivíduos. Nesse sentido o Ministro expõe:

“Por essas razões entendo que convém emprestar-se efeitos prospectivos às decisões em tela, sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que fiaram na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

consequências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social”.¹⁵⁹

Para finalizar o voto o Ministro Lewandowski justifica seu entendimento tomando como base os postulados principiológicos da *“lealdade, da boa-fé e da confiança legítima em que se assenta o próprio Estado democrático de direito”*.¹⁶⁰

O Voto do Ministro Marco Aurélio – Relator

Segundo o entendimento do Ministro Relator Marco Aurélio não há que se falar em possibilidade de aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99 no RE 353.657, pois que não há declaração de inconstitucionalidade no presente caso, mas sim a declaração de existência ou inexistência do direito de crédito pelo contribuinte. Em outras palavras, em sede de controle difuso quando não houver decisão pela inconstitucionalidade não seria possível a modulação temporal dos efeitos.

Além disso, destoa-se do pensamento do Ilustre Relator na medida em que o presente caso é uma clara aplicação da técnica decisória de interpretação conforme a Constituição, ou seja, é inerente à decisão o apontamento de constitucionalidade de uma interpretação e a inconstitucionalidade de outra, ou seja, pressupõe sim uma decisão de inconstitucionalidade no caso concreto.

O Ministro Sepúlveda Pertence, apesar de não poder votar por conta do voto já ter sido proferido pelo Ministro Nelson Jobim, expressou sua opinião diante do caso, no sentido de que a necessidade do STF determinar a interpretação conforme a Constituição seria um juízo de constitucionalidade de algumas interpretações e de inconstitucionalidade de outras. Desta feita, crê-se haver a possibilidade de aplicação dos efeitos modulatórios ao caso de interpretação

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

conforme a Constituição no que tange às interpretações inconstitucionais que forem afastas de aplicação pelo Supremo.

Ainda, o Ministro Marco Aurélio defende que diante dos princípios da não-cumulatividade aplicado ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nos termos do art. 153 § 3º inciso II da CF¹⁶¹, não haveria a possibilidade de creditamento quando os insumos entrassem na cadeia de produção com alíquota zero, isentos ou sem incidência de tributação.

Porém o legislador constitucional quando direcionado a não prever a possibilidade de uso de crédito escriturado nas hipóteses de tributos indiretos foi claro e expresso, como ocorre nos casos de creditamento do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em que a hipótese de creditamento foi vedada expressamente no art. 155 §2º inciso II alíneas “a” e “b” quando houver isenção ou não incidência do ICMS, determinando que: *“salvo determinação em contrário da legislação não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”*.¹⁶²

Desse modo, há fundamento o direito de crédito de IPI solicitados pelos Contribuintes em face da omissão do legislador constitucional, dessa forma não há que se falar em impossibilidade de uso da analogia e dos métodos de integração para resolver o presente conflito. Sendo assim, afasta-se o argumento do Ministro de que não há omissão legislativa e que não poderia ser aplicado o método integrativo de Dworkin para a solução do caso tanto no mérito quanto em relação à aplicação da modulação de efeitos temporais.

Marco Aurélio defende a não aplicação da modulação, pois essa ensejaria a corrida dos prazos de decadência e prescrição contra a Fazenda Pública, sem que essa pudesse cobrar seus créditos devidamente devidos pelos contribuintes

¹⁶¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

¹⁶² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

do IPI que se creditaram de forma indevida, segundo a decisão do STF. Estranho tal posicionamento, pois no caso da redução do prazo prescricional decenal para quinquenal nos casos dos RREE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943 que serão analisados a seguir o argumento foi o oposto para a consecução dos mesmos fins – evitar o rompo nos cofres do Tesouro - em que a modulação deveria ter sido aplicada para que os prazos prescricionais para ajuizamento de execução fiscal ficassem alargados até o fim do prazo decenal referente aos créditos já constituídos União.

Ou seja, diante da dicotomia dos julgamentos supramencionados, quais sejam: RREE 353.657 e 370.682 e RREE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943, o primeiro pela não modulação e outro pela modulação, ambos com o objetivo de evitar a prescrição dos débitos fiscais, não se verifica um padrão de aplicação dos princípios constitucionais e especificamente os tributários, ambos focam na impossibilidade de perda do fisco de recursos, seja porque recebeu tributos já prescritos, ocasionando um enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Pública em relação aos Contribuintes credores, visto que a prescrição é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário conforme art. 156 inciso V do CTN¹⁶³, o que inviabilizaria a propositura de ação de execução fiscal pelo fisco, e, no outro caso, tem-se o objetivo de possibilitar o fisco a cobrar tributos de créditos até então constitutivos de direito do contribuinte.

Conclui-se, portanto, que ambas as medidas mencionadas visam de modo inequívoco a máxima arrecadação pelo Fisco, independentemente de um processo de integração da norma, para fins de fazer valer o princípios da unidade do ordenamento jurídico, sendo tais decisões revestidas de pleno pragmatismo econômicos, e teor político, que merece críticas pelo pensamento Dworkiano na necessidade de afastamento dos argumentos políticos em detrimento do direito fundamental dos cidadãos, e mais especificamente no caso concreto dos contribuintes.

Ainda o voto do Ministro relator visa desestimular o contribuintes a pleitearem por seus direitos na esfera judicial quando faz uma crítica as orientações

¹⁶³ BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

jurídica dadas erroneamente aos clientes para que fosse ajuizada ação para fins de reconhecimento do direito de crédito de IPI, tal posicionamento do Ministro vai de encontro com o princípio do amplo acesso à justiça e o devido processo legal, o direito do administrado obter ou não uma decisão judicial favorável a si, conforme já dissertamos no pensamento da Integridade de Dworkin, como direito fundamental do indivíduo.

O argumento da Fazenda para fins de afastar a ocorrência de insegurança jurídica para o Contribuinte é de que não houve a mudança de jurisprudência pela corte suprema, nos casos em comente, visto que no caso dos RREE 350.441/PR, 353.998-1/PR, 357.277-6/RS e 358.493-6/SC que tratavam do mesmo direito de creditamento não havia transitado em julgado, uma vez que foram opostos embargos de declaração pela União no presente caso.

Porém, a insegurança jurídica decorre não somente de mudança de jurisprudência de decisões proferidas pelo STF, há se de verificar que os processos datam do início dos anos 90 e que as decisões foram proferidas apenas em 2007 em caráter definitivo. Ou seja, por mais que não tenha havido mudança jurisprudência em termos de publicação da decisão, ainda podendo ser revertido o entendimento, tem-se que tal entendimento quando indicado a uma certa direção envolve os atos dos administrados, que passam a agir e a se organizar que acordo com o entendimento da Corte mais importante do País, tal comportamento é inevitável, além disso os atos são prolongados por anos a fio em face da demora de julgamento dos casos, e não há que se falar em outra coisa aqui a não ser verdadeira insegurança jurídica na mudança de entendimento determinada pelo STF, ademais, tais mudanças devem-se também à renovação dos seu corpo constitutivo, em que parâmetros subjetivos são diversos a cada Ministro em cada época do direito.

No presente caso, o Ministro Marco Aurélio ainda diz que a modulação não seria possível em face do Princípio da Supremacia da Constituição, porém esse não é um dos efeitos próprios da modulação? A mitigação do texto constitucional para fins de fazer valer leis inconstitucionais no tempo, a fim de diminuir os efeitos negativos das decisões de inconstitucionalidade sobre os direitos fundamentais dos indivíduos? E nesse caso ressalta-se que não há a proibição do direito de creditamento, tendo em

vista que tal medida não está expressa no texto constitucional como em outros casos. Tal crítica faz-se necessária em face do argumento dado pelo Ilustre Ministro:

“A segurança jurídica está, na verdade, na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal e exercendo o Supremo o papel que lhe é reservado – o de preservar a própria Carta da República e os princípios que a ela são ínsitos, como a razoabilidade e do terceiro excluído”.¹⁶⁴

O argumento do Ministro é de todo contraditório à medida que emprega ao caso concreto princípios balizadores do seu pensamento, que corroborem com a sua tendência decisória e não com os princípios que regem essas relações no âmbito constitucional, o que revela uma verdadeira discricionariedade do julgador, caso estritamente criticado por Dworkin que entende que o julgador não deve legislar, mas sim ter parâmetros, padrões de aplicação daquilo que já foi legitimado pela comunidade, quais sejam os princípios inerentes ao sistema normativo de um Estado Democrático de Direito.

O Voto da Ministra Carmem Lúcia

A Ministra Carmem Lúcia seguiu o voto do Relator, entendendo não ter havido mudança jurisprudência, não havendo assim a insegurança jurídica, bem como a modulação desrespeitaria o princípio da igualdade diante dos contribuintes que não se creditaram e pagaram o IPI integralmente.

Ressalta-se que a decisão prospectiva uma vez adotado o critério do art. 52, X da CF implicaria o efeito *erga omnes* no País, desse modo, os que não se creditaram poderiam ajuizar ação de restituição de indébito contra o fisco, e de modo algum isso ensejaria desrespeito ao princípio da igualdade, ainda que o princípio da igualdade pressupõe “*tratar igualmente os iguais, e com desigualdade os desiguais*”, ou seja, aqueles que pleitearam pelo crédito demandariam tratamento distintos dos demais, caso não houvesse deliberação pelo Senado Federal a fim de suspender a

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

O voto do Ministro Eros Grau

O Ministro Eros Grau também manifestou-se contrariamente à modulação vez que para ele não houve declaração de inconstitucionalidade, tampouco mudança de jurisprudência, pois nenhum dos casos analisados sobre o tema haviam transitado em julgado. O voto do Ministro segue fundamentos propriamente econômicos, na esteira do capitalismo e dos riscos assumidos pelas grandes empresas, o que criticamos em face do pragmatismo econômico nas decisões judiciais.

Ademais assevera que a modulação seria contraditória, visto que permitiria aos contribuintes gozarem de um direito que não possuem por um longo período de tempo. Porém, pergunto-lhes: o que seria isso senão o mesmo impacto que gera aos contribuintes a modulação de efeitos quando uma lei inconstitucional cria ou majora um tributo? É o mesmo efeito.

Conquanto, já afirmou-se no presente trabalho que interesse social difere-se de interesse público, a modulação não visa proteger os interesses coletivos, mas sim os interesses individuais, os direitos fundamentais dos cidadãos.

Posteriormente, o Ministro Ricardo Lewandowski interrompeu, com a devida vênia, o Ministro Eros Grau para afirmar que já haviam sido julgados casos sobre a incidência do IPI nos casos do RE 212.484 e demais casos julgados pela corte. A procuradora da Fazenda Nacional a Sr. Luciana Moreira Gomes esclareceu que os casos julgados pelo Supremo até aquela data que haviam transitado em julgado tratavam de crédito concedidos por conta da entrada dos insumos isentos, e não tributados ou por alíquota zero, o que seria diferente do que se discute no caso do RREE em comento.

Seguindo o entendimento da aplicação dos casos de isenção aos de não tributação e de alíquota zero entendeu o Ministro Sepúlveda Pertence, juntamente com o Lewandowski.

O voto do Ministro Joaquim Barbosa

O Ministro Joaquim Barbosa ao proferir seu voto destacando o caso líder sobre o creditamento de IPI em insumo com alíquota zero que seria o RE 350.446, observando que nenhum dos acórdãos do caso líder haviam transitado em julgado. Entendeu, ainda, que houve mudança de jurisprudência da Corte, no sentido de mudar o entendimento sobre a constitucionalidade de creditamento de IPI com insumo com alíquota zero na entrada. Sendo assim, destacou:

“De qualquer maneira, entre a publicação do caso líder apontado como fundamento da projeção da segurança jurídica, o RE 350.446 [...] e a publicação da ata da sessão em que a tendência de reversão do entendimento da Corte de confirmou [...] transcorreu um ano e oito meses”.¹⁶⁵

Destacou, ainda, que a Fazenda em todas as ações pugnou pelo não direito ao creditamento, de forma que ficou evidente o entendimento Fazendário. O referido Ministro entendeu que houve mudança de jurisprudência, mas o período que ensejou a mudança foi muito curto, qual seja um ano e oito meses, o que não deu ensejo à insegurança jurídica.

O que ele considerou é que não houve a estabilização do precedente no caso de reconhecer o creditamento de IPI em insumos com alíquota zero, vez que não transitou em julgado a decisão, não houve resolução do senado, ou sequer súmula vinculante nesse sentido. Sob esses argumentos o Ministro Barbosa posicionou-se no sentido de considerar inadequada a modulação temporal dos efeitos da decisão que reconheceu a constitucionalidade da vedação ao crédito

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

pretensamente oriundo das operações de bens tributados com o IPI à razão de alíquota zero.

Assim o Ministro Barbosa entende:

“A certeza de glosa do precedente tido como caso-líder (RE 350.446), a possibilidade de modificação do entendimento da Corte quando ao tema e o pouco tempo de prevalência incontestada da orientação projetavam um quadro de expectativa incompleto, claramente não-definitivo em âmbito geral, embora aparentemente favorável”.¹⁶⁶

O Ministro Joaquim Barbosa ainda criticou a modulação de efeitos, citando o precedente norte-americano do caso *Linkletter vs. Walker*, dizendo que tal precedente prospectivo deixou de ser aplicado no direito americano em 1987, passando a incidir a aplicação apenas da retroatividade. Pensando dessa forma, o Ministro vai de encontro ao determinado pelo art. 27 da Lei 9.868/99 e também à própria teoria Kelseniana, no que diz respeito a anulabilidade das normas inconstitucionais.

Voto do Ministro Carlos Britto

Posteriormente, segue o voto do Ministro Carlos Britto. O referido Ministro destaca o pensamento Kelseniano, como o norte-americano de controle de constitucionalidade ao abordar as teses da nulidade e da anulabilidade no controle de constitucionalidade, colocando em enfoque os argumentos levantados pelo Ministro Lewandowski:

“Ainda neste ímpeto elogioso, elogiativo, não posso deixar de falar bem, e muito bem, do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, que agitou magnificamente a tese de dualidade temática da anulação ou da anulabilidade dos atos do Poder Público quando submetidos ao crivo jurisdicional de controle de constitucionalidade; anulação a implicar uma decisão jurisdicional de efeito declaratório apenas, e

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

anulabilidade, de sua parte a exigir uma decisão que Sua Excelência chamou apropriadamente de constitutivo-negativa”.¹⁶⁷

O Ministro Britto destacou que a tese seria amplamente aplicada caso houvesse a jurisprudência consolidada, no sentido de haver o trânsito em julgado das decisões, porém como não houve conforme destacado pela Procuradora da Fazenda não haveria que se falar em modulação temporal dos efeitos ao caso concreto.

O Ministro entende que os conceitos indeterminados do art. 27 devem ser conjuntamente considerados a fim de aplicar a modulação nos casos de declaração de inconstitucionalidade quando haja segurança jurídica do excepcional interesse social, a fim de proteger a *ordem pública*. Ainda, dissera que não houve declaração de inconstitucionalidade, mas sim uma declaratória de constitucionalidade de um proceder, ou de um modo pelo qual a Fazenda Pública interpretava o princípio da não-cumulatividade. Ora isso não é uma declaração de constitucionalidade da lei, isso seria de fato uma interpretação conforme a constituição, pois nenhum texto legal foi tido por constitucional no caso concreto, crê-se que o entendimento do Douto Ministro foi equivocado. Sendo assim, o Ministro Britto votou contra a modulação de efeitos, seguindo o voto do relator Ministro Marco Aurélio.

Voto do Ministro Cezar Peluso

O Ministro Cezar Peluso entendeu pela impossibilidade de aplicação dos efeitos modulatórios, visto que para ele não houve ofensa ao princípio da segurança jurídica ou excepcional interesse social que justifique a restrição da eficácia da decisão de fatos futuros.¹⁶⁸

Entendeu não haver na mudança de entendimento do Supremo ensejo à insegurança jurídica, pois no processo subjetivo, no caso no recurso extraordinário em Mandado de Segurança, não há efeito vinculante, *erga omnes*, por

¹⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

isso não haveria que se falar em “*instabilidade nem insulto ao postulado da confiança e segurança das relações econômicas, sociais ou jurídicas*”.¹⁶⁹

O Ministro Peluso traz tratamentos distintos aos contribuintes, em relação àqueles que se creditam com em face de decisões não transitadas em julgado e daqueles que o fizeram sem tal amparo, ou seja, indo de encontro aos princípios da isonomia tributária. Segundo seu voto:

“Para estes últimos, não há excogitar insegurança, imprevisibilidade nem violação da confiança jurídica, porque sujeitos, desde o ato praticado *contra legem*, à constituição do respetivo crédito pela autoridade fiscal, não se pode descobrir dúvida razoável na interpretação do dispositivo infraconstitucional que negava direito ao crédito”.¹⁷⁰

O Ministro negou a possibilidade de perspectividade da decisão, porém indicou uma data base de possibilidade de retroação dos efeitos, qual seja 20/01/1999 que seria a data de início da vigência da lei 9.799/1999 que regula as entradas tributadas e as saídas não tributadas, por isenção ou alíquota zero. O que de fato foi um equívoco do Douto Ministro, visto que o recurso extraordinário diz respeito aos insumos que entram com alíquota zero, e não os que saem da cadeia de industrialização com alíquota zero, o que no último caso não resta dúvidas ensinará o direito ao crédito pago a título de IPI nas cadeias anteriores.

Voto do Ministro Gilmar Mendes

O Ministro Gilmar Mendes, sem mais delongas, entendeu pela não possibilidade de modulação em face do não prejuízo à segurança jurídica vez o pouco teve que se esperar entre a suscitação da interpretação diversa pelo tribunal e a publicação do acórdão. Ainda, destaca que a jurisprudência do Supremo vive uma

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

constante mutação constitucional, o que não poderia deixar de ser, por ser algo precípua da atividade do interprete e do próprio Supremo Tribunal Federal.

Voto do Ministro Sepúlveda Pertence

Fazendo breves observações reiterou os entendimentos ora postos no plenário, sem contribuir com informações relevantes para a análise do caso proposto.

Decisão quanto à Modulação Temporal dos Efeitos

“Na sequência do julgamento o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo, Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Professor Luís Roberto Barroso, e pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes, No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem”.¹⁷¹

4.2 Prazo quinquenal para prescrição e decadência de créditos tributários previdenciários – RREE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943

O Relator do RE 556.664 é o Ministro Gilmar Mendes. O Recurso extraordinário objetiva a constitucionalidade do prazo prescricional de 10 anos (decenal) para cobrança de crédito relativos à Previdência.

Sendo que ao final decidiu-se pela inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, bem como do art. 5º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.569/77 afirmando-se, assim, a decisão proferida pelo plenário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com base no argumento de que para a disposição acerca dos prazos decadências e prescricionais em matéria tributária há a necessidade formal de

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 353.657*. Plenário. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25 de junho de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

lei complementar nos termos do art. 146, III, b, da Constituição Federal de 1988 e art. 18, §1º, da CF 67/69.

Postulou a Fazenda, então, em sede de Recurso Extraordinário pela constitucionalidade dos dispositivos que ampliavam os prazos de lançamentos e cobrança dos créditos tributários previdenciários em prol do Fisco.

O voto do Ministro Gilmar Mendes – Relator

O Ministro Gilmar Mendes entendeu pela possibilidade de aplicar a modulação de efeitos no caso concreto, a fim de evitar a possibilidade de ações de repetição de indébito caso se aplicasse ao caso os efeitos retroativos da decisão. Assim, de maneira sucinta, sem analisar as peculiaridades do caso, e ainda aplicando tratamento diverso para contribuintes da mesma exação, o relator disserta nestes termos:

“Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação dos efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que pode ter nas hipóteses; **mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento**”.¹⁷²

É clara a intenção do Ilustríssimo julgador de evitar a efetivação dos direitos dos contribuintes em reaver o que foi indevidamente pago, haja vista que a retroação levaria a extinção de muitos créditos pagos posteriormente ao prazo quinquenal de decadência e prescrição cobrados pela Fazenda Pública, nesse sentido bem adverte o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência”¹⁷³

¹⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 556.664*. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014. (grifo nosso).

¹⁷³ BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

Destaca-se, ainda, que o direito de pleitear a repetição do indébito tributário é uma garantia do sujeito passivo da obrigação tributária, que ao ser cobrado ou espontaneamente pagar indevidamente um tributo tem direito à restituição dos valores pagos indevidamente ou à maior conforme determina o art. 165, inciso I do CTN¹⁷⁴. Ou seja, a decisão do Ministro Gilmar contrariou um direito próprio do sujeito passivo determinado pelo próprio texto normativo que regula as relações tributárias. Ainda, há que se destacar o desrespeito à Isonomia Tributária preconizada pelo art. 150, inciso II da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”¹⁷⁵

Sendo assim, o Relator indica serem legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão do julgamento do RE 556.664 pelo plenário.¹⁷⁶

Voto da Ministra Carmem Lúcia

A Ministra Carmem Lúcia seguiu o entendimento do relator, e aplicou o mesmo efeito *ex nunc* ao caso de sua relatoria o RE 559.943.

Voto do Ministro Marco Aurélio

O Ministro Marco Aurélio reiterou seu posicionamento contra a possibilidade de modulação dos efeitos no tempo conforme o mesmo caso do IPI

¹⁷⁴ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁷⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 556.664. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

alíquota zero, inclusive comentando o caso do RE 353.657, entendeu que para ambos casos valeria a mesma interpretação no sentido de não ter havido insegurança jurídica ou relevante interesse social que possibilitasse a aplicação dos efeitos modulatórios. Ainda, destacando a indevida mitigação da aplicação da Constituição Federal nos casos de modulação que deixam de aplicar os princípios da Supremacia do texto constitucional.

O entendimento do Ministro seguiu os ditames do princípio da não-surpresa tributária quando assim disserta levando em consideração precedentes que determinavam que as contribuições previdenciárias deveriam ser instituídas por lei complementar:

“Assim repito – e aqui não se pode cogitar de surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado -. Decidiu o Pleno no Recurso Extraordinário nº 138.284-8, em 1º de julho de 1992. [...] daí não se pode cogitar de insegurança jurídica p que a questão da prescrição e da decadência já estava pacificada àquela época, em 1992. E diria: tornou-se pacificada tão logo veio à baila a Emenda Constitucional nº 1/69, no que remeteu a lei complementar normas gerais sobre tributos. É que tais institutos – a prescrição e a decadência – são próprios ao conceito de normas gerais”.¹⁷⁷

Ainda o Ministro destaca que os contribuintes que pagaram a maior o tributo devido não terão o prazo decenal que a Fazenda teve para instituir o crédito por meio do lançamento e de cobrar, e sim gozariam apenas de um prazo quinquenal previsto pelo art. 168 do Código Tributário Nacional o que afastaria uma grande gama de contribuintes que pagaram o tributo de forma indevida, sendo assim não haveria porque aplicar a modulação e tirar o direito de repetição de indébito dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Destaca que caso seja a modulação prospectiva aplicada haveria locupletamento do estado, ou seja, seu enriquecimento sem causa, situação que é expressamente vedada pelo ordenamento jurídico posto no art. 884 do Código Civil

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 556.664*. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

de 2002, que aplica-se à relação jurídica tributária como bem determina os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Portanto, o Ministro Marco Aurélio votou contra a modulação de efeitos no caso do RE em comento.

Decisão quanto à Modulação Temporal dos Efeitos

“O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 12.06.2008”.¹⁷⁸

4.3 COFINS das sociedades profissionais – RREE 377.457 e 381.964

O Recurso Extraordinário visa a declaração de inconstitucionalidade do art. 56 da lei 9.430/96 que revogou a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º inciso II da LC 70/91 contra a União com o fundamento de que a revogação da isenção deveria ser determinada por lei complementar. Ressalta-se que o pedido pela modulação temporal dos efeitos foi feito pelos contribuintes.

O Ministro relator Gilmar Mendes acompanhado por Carmem Lúcia, Joaquim Barbosa, Cezar Peluso, Marco Aurélio decidiram pela não modulação, já o ministro Menezes Direito entende pela modulação acompanhado pelo Ministro Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto. Ao cabo, houve rejeição do pedido de modulação de efeitos realizado pelo Contribuinte, sem qualquer comento

¹⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 556.664*. Plenário. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas Ltda. Recorrente: União. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 26 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 26 ago. 2014

aprofundado e específico dos conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social pelo Doutos Ministros.¹⁷⁹

Em apenas um momento houve a digressão do requisito de segurança jurídica determinado pelo art. 27 da Lei 9.868/99 pelo Ministro Celso de Mello, os demais votos em nenhum momento foram balizados nas questões de excepcional interesse social e segurança jurídica.

Mello destacou a questão da vigência da súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, editada a mais de 5 anos do julgamento do recurso extraordinário, e que garantia o direito de isenção às sociedades civis. Nesse sentido, dissertou: *“esse longo período consolidou justas expectativas no espírito dos contribuintes, inculcando neles a confiança da plena regularidade da sua conduta, que se pautou segundo os cânones estabelecidos no enunciado”*.¹⁸⁰

Houve declaração de repercussão geral da matéria, devendo a decisão ser aplicada aos casos concretos pelos Tribunais Regionais Federais.

Decisão quanto à Modulação Temporal dos Efeitos

“O Tribunal, por maioria, desproveu o recurso, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Eros Grau e Marco Aurélio. Não participou da votação o senhor Ministro Menezes Direito por suceder ao Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que proferira voto anteriormente. Em seguida, o Tribunal, tendo em vista o disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/99m rejeitou pedido de modulação de efeitos, vencidos os senhores Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto. Prosseguindo, o Tribunal rejeitou questão de ordem que determinava a baixa do processo do Superior Tribunal de Justiça, pela eventual falta da prestação jurisdicional, vencidos o Senhor Ministro Marco Aurélio, que a suscitou, e o Senhor Ministro Eros Grau. Por fim, o Tribunal, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (presidente),

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 377.457*. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 377.457*. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

acolheu questão de ordem suscitada por Sua Excelência, para permitir a aplicação do artigo 543-B do Código de Processo Civil, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Não participou da votação nas questões de ordem o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, por ter-se ausentado momentaneamente, ausente, justificadamente, e a Senhora Ministra Ellen Gracie, Plenário, 17.09.2008”.¹⁸¹

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 377.457*. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

5. ANÁLISE CRÍTICA DOS PRECEDENTES EM FACE DA INTEGRIDADE

5.1 IPI – alíquota zero – RREE 353.657 e 370.682, o princípio da não-cumulatividade e o princípio da confiança

No presente caso não houve aplicação da modulação de efeitos, aplicando-se o efeito *ex tunc* ao caso concreto. Sendo assim, não se reconheceu o direito de crédito dos contribuintes de IPI em relação aos insumos que entrem na cadeia produtiva com incidência de alíquota zero. Desta feita, os créditos utilizados foram tidos como não permitidos e os contribuintes tiveram que reaver ao fisco esses valores. Porém, devido ao princípio da não-cumulatividade, que é compensar na cadeia posterior o que se pagou na cadeia anterior, referente ao IPI, a não aplicação da modulação e o não reconhecimento de créditos merecem destaque.

Ainda que não tenha havido pagamento do IPI anteriormente, deve-se aplicar aqui uma situação de crédito, haja vista que a incidência de alíquota zero gera ao segundo contribuinte da cadeia o dever de arcar com a alíquota integral do tributo sem quaisquer descontos, e tal medida afasta o produtor de contratar com aquele beneficiado com alíquota zero, haja vista que se contratar com outro terá o benefício do creditamento. Isto posto, o princípio da não-cumulatividade deixa de produzir seu efeito de estimular o setor produtivo.

Portanto, ainda que o STF entendeu que o caso de alíquota zero em comento difere-se do caso de isenção ou não incidência, não é o que se segue. Sendo assim, entende-se pela aplicação da interpretação dos RREE 350.446/PR; 353.668/PR e 357.277/RS, que determina o direito de crédito na entrada de insumo sujeito à alíquota zero, equiparando o fenômeno da alíquota zero ao fenômeno da isenção.

Portanto, no caso em comento deveria ser reconhecido o direito ao crédito, e em face das reiteradas decisões do STF deveria ser modulado os efeitos por questões de confiança e segurança jurídica. As mudanças jurisprudências não podem se restringir ao trânsito em julgado das ações. Ademais, no caso, os embargos de declaração apresentados pelo Fisco tiveram eminente caráter protelatório, a fim de

evitar o trânsito em julgado das decisões, conforme assevera Luís Roberto Barroso na sustentação oral realizada no caso em destaque.¹⁸²

Ainda que asseverem que não houve declaração de inconstitucionalidade e por isso não se poderia aplicar o art. 27 da Lei 9.868/99, isso não deve prosperar uma vez que a interpretação conforme a constituição é modalidade de controle de constitucionalidade e pressupõe a declaração de inconstitucionalidade de uma determinada interpretação, conforme pode-se verificar na norma do art. 28, parágrafo único da Lei 9.868/99:

“Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, **inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto**, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal”.¹⁸³

Segundo Gilmar Mendes, a interpretação conforme a constituição pressupõe uma decisão de inconstitucionalidade sem redução de texto, seguindo entendimento de Moreira Alves.¹⁸⁴ Desta feita, admite-se no presente caso a modulação temporal dos efeitos, haja vista a presença da declaração de inconstitucionalidade na decisão de interpretação conforme a Constituição.

O Princípio da confiança exige que haja confiança dos administrados na estabilidade dos atos realizados e emitidos pelo poder público¹⁸⁵, e como no caso em comento, confiança na estabilidade das decisões proferidas pelo STF. As decisões anteriores, relacionadas à isenção do IPI e o direito de crédito dos Contribuintes, foram

¹⁸² BARROSO, Luís Roberto. *Defesa da modulação de efeitos temporais em caso de mudança de jurisprudência pelo STF*. 20 ago. 2012. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=qTeyz3qIDWQ>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁸³ BRASIL. *Lei 9.868/99*. 1999, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014. grifo nosso).

¹⁸⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.1268.

¹⁸⁵ ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 150.

decisões que criaram no Contribuinte a expectativa de direito de crédito em casos similares, como no caso em comento, de entrada de insumos com alíquota zero no meio produtivo.

Portanto, considerando que a interpretação conforme a constituição pressupõe a declaração de inconstitucionalidade de uma determinada interpretação, o instituto da modulação temporal dos efeitos pode ser aplicado, segundo determinação do art. 27 da lei 9.868/99. Com relação ao critério material de segurança jurídica, a modulação deve prosperar, uma vez que a mudança de entendimento do STF, com base em casos similares ao do insumo com alíquota zero, levaram o contribuinte a crer no direito de creditamento, portanto, a modulação deve ser aplicada com o fim de promover a estabilidade das relações jurídicas, corolário da segurança jurídica. Já em relação ao princípio da não-cumulatividade que visa promover a produtividade e os mercados, este deve ser aplicado com o fim de efetivar o direito de crédito dos contribuintes adquirentes de insumos sob alíquota zero.

5.2 Prazo quinquenal para prescrição e decadência de créditos tributários previdenciários – RREE 556.664, 559.882 e 559.943 e o direito de repetição de indébito e princípio da isonomia

O uso de lei ordinária, lei 8.212¹⁸⁶, com o fim de determinar questões referentes à decadência e prescrição, desrespeitou o postulado no art. 146, inciso III, alínea “b” da CF¹⁸⁷, que determina o uso de lei complementar para regular tais institutos em matéria tributária.

Está-se diante de uma inconstitucionalidade formal, a qual foi declarada corretamente pelo STF. Porém, no presente caso, sob os argumentos de que a declaração de inconstitucionalidade provocaria uma ação de pleitos de ação de repetição de indébito em massa, levou o então Ministro relator Gilmar Mendes votar a favor da modulação temporal dos efeitos, a fim de evitar o exercício dessas ações.

¹⁸⁶ BRASIL. *Lei 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 2 set. 2014.

¹⁸⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

Primeiramente, verifica-se uma tentativa de restringir o direito de ação dos contribuintes, direito de ação que é direito fundamental. E também tal medida foi aplicada tendo como exceção casos em que, antes da decisão transitar em julgado, os contribuintes tenham ajuizados ações que de modo incidental pleiteavam a inconstitucionalidade da norma, e a ocorrência de prescrição e decadência pelo prazo quinquenal e não decenal.

Tal decisão proferida pelo Supremo feriu de modo expresse o postulado pelo princípio da isonomia preconizado pela Constituição Federal no art. 150, inciso II:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”¹⁸⁸

O princípio da isonomia no direito tributário está em consonância ao princípio da capacidade contributiva. O princípio da igualdade impõe que se deve: “a) *discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades e não discriminar os iguais que devem ser tratados igualmente*”.¹⁸⁹ Porém, o que se verifica no presente caso não são capacidades contributivas distintas, verifica-se apenas tratamentos divergentes em face de ajuizamentos ou não de ações pleiteando repetições de indébito com incidentes de inconstitucionalidade formal dos artigos 45 e 46 da lei 8.212. Desta feita, não se verifica a aplicação da isonomia na decisão proferida, e sim há a implementação da desigualdade entre os contribuintes, o que não entra nas exceções de extrafiscalidade, exercício do poder de polícia,

¹⁸⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014. (grifo nosso).

¹⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p.455.

progressividade, imunidades e isenções, que permitiriam tratamentos diferentes, segundo Coêlho.¹⁹⁰

Tal medida desigual promove, ainda, o comportamento de sonegadores ou inadimplentes, pois os contribuintes que realizaram o pagamento das contribuições previdenciárias, entendendo serem cobranças constitucionais, não poderiam pleitear sua restituição, porém, aqueles que recorreram, administrativamente ou judicialmente, foram contemplados pelo direito de repetição.¹⁹¹

Portanto, aplicando a integridade pelo princípio da isonomia não poderia a Suprema Corte proferir decisão nesse sentido. Integralizando os conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social pelo princípio da isonomia, por óbvio tal tratamento diferenciado entre os contribuintes não poderia ser aplicado, tendo em vista tanto a segurança jurídica do direito de prescrição e decadência estipulado por lei complementar, bem como o direito individual de pleitear a repetição dos valores pagos de dívidas prescritas ou decaídas de forma isonômica entre os contribuintes lesados.

Ainda, há que se falar na necessidade de haver paridade dos prazos aplicados ao Fisco e aos Contribuintes, portanto, a possibilidade, pela modulação dos efeitos, de a Fazenda Pública cobrar os créditos previdenciários, no prazo prescricional, e constituir tais créditos, no prazo decadencial, ambos de 10 (dez) anos no caso concreto, também deve ser aplicado ao Contribuinte. Isto posto, deve-se garantir ao Contribuinte o prazo decadencial de 10 anos para o pleito de repetição de indébito tributário. Tal conclusão baseia-se na bilateralidade da relação obrigacional tributária, que pressupõe a paridade de direitos e condições, ainda que a Fazenda Pública tenha mais poder e força que o Contribuinte.

Portanto, verifica-se que não deveria ter sido aplicada a modulação temporal dos efeitos ao caso concreto, devendo ser aplicado entretanto, o efeito

¹⁹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p.455-456.

¹⁹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Jurídica Empresarial*. São Paulo, ano 03, n. 12, jan./fev.2010. p. 118.

retroativo, *ex tunc*, promovendo-se, assim, o direito do contribuinte de pleitear a repetição de indébito em relação aos créditos prescritos ou decaídos que foram indevidamente pagos.

5.3 COFINS das sociedades profissionais – RREE 377.457 e 381.964 e os princípios da confiança, irretroatividade tributária e anterioridade nonagesimal

Não houve declaração de inconstitucionalidade no presente caso, o STF decidiu pela constitucionalidade do art. 56 da lei 9.430/96 que revogou a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, com o fundamento de que a matéria, mesmo sendo regulada por lei complementar, seria materialmente ordinária, uma vez que não há necessidade de Lei Complementar para regulação da matéria pela Constituição Federal. E, portanto, não houve modulação dos efeitos com o fim de proteger o direito dos contribuintes que acreditavam ter o direito à isenção. Desta feita, os contribuintes deveriam pagar os retroativos, haja vista que a decisão proferiu efeitos *ex tunc*.¹⁹²

Porém, ainda que não tenha havido declaração de inconstitucionalidade, anteriormente ao julgado, havia uma súmula do STJ em vigor, qual seja a súmula 276, cancelada apenas em 12 de novembro de 2008, que reconhecia a isenção das sociedades civis, vejamos:

“STJ Súmula nº 276 - 14/05/2003 - DJ 02.06.2003

Sociedades Civis - Prestação de Serviços - Cofins - Regime Tributário

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”¹⁹³

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 377.457*. Plenário. Recorrido: União. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

¹⁹³ BRASIL. *Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, de 14 de junho de 2004*. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0276.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

Portanto, diante da Estabilidade das relações e proteção do Princípio da confiança que são corolários da segurança jurídica, a decisão, ainda não tendo havido declaração de inconstitucionalidade, merecia ter os seus efeitos modulados com a finalidade de promover a estabilidade das relações entre fisco e contribuinte, problema tal criado pela confiança nas decisões dos tribunais superiores, conforme destacam Pisani e Leal:

“O balizamento adotado pelo Egrégio STJ, em seus julgamentos, sempre foi a segurança as relações jurídicas, de tal sorte a que esteja assegurada, em sua inteireza, a isonomia entre as partes processuais. Ora, a Súmula nº 276 já foi aplicada em larga escala não só por esse Egrégio STJ como também por decisões de Egrégios Tribunais Regionais Federais, inclusive em mandados de segurança coletivos [...]”.¹⁹⁴

A súmula foi afastada, absolutamente desconsiderada. Modular o efeito temporal da decisão seria fazer valer o princípio da segurança jurídica, a estabilidade das relações mantidas entre fisco e contribuinte e a concretude do princípio da confiança.¹⁹⁵ O administrado confia nas decisões dos tribunais superiores, e não modular “*implica considerar que as decisões do STJ, até mesmo suas súmulas, são irrelevantes*”.¹⁹⁶

Nesse sentido dissertou Andrade:

“[...] o Ministro Marco Aurélio, no trecho final do voto que proferiu, reconheceu evidente violação à segurança jurídica, pois os contribuintes de boa-fé agiram de acordo com o entendimento emanado do próprio Estado (a súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça) e agora seriam surpreendidos pela mudança do tal direcionamento”.¹⁹⁷

¹⁹⁴ PISANI, José Roberto, LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008. p. 116.

¹⁹⁵ PISANI, José Roberto. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008. p.117.

¹⁹⁶ PISANI, José Roberto. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008. p.118.

¹⁹⁷ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões de STF*. São Paulo: Quatier Latin do Brasil, 2011, p. 449.

O autor, ainda, propõe que fosse aplicada a modulação de efeitos no caso, produzindo-se os efeitos das decisões dali a noventa dias, seguindo-se assim, o princípio da anterioridade nonagesimal determinada pelo artigo 195, §6º da Constituição Federal¹⁹⁸, aplicando-se ao caso concreto o efeito prospectivo.¹⁹⁹

Ainda, poder-se-ia arguir o descumprimento do princípio da irretroatividade tributária.²⁰⁰ Isso dar-se-ia pela aplicação do entendimento da norma do art. 146 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em **consequência de decisão administrativa ou judicial**, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.²⁰¹

Em face da decisão proferida pelo STF pela constitucionalidade do art. 56 da lei 9.430/96 e a desconsideração da aplicação da Súmula 276 do STJ, houve modificação introduzida pelas decisões judiciais, portanto, a nova interpretação de que não há o direito de isenção das sociedades civis deve ser aplicada aos fatos geradores futuros e não os pretéritos, conforme determina a norma supracitada.

Portanto, tendo em vista razões de segurança jurídica, a modulação temporal dos efeitos deveria ter sido aplicada ao caso concreto, reconhecendo, em virtude dos entendimentos dos tribunais superiores, o direito de isenção da sociedade civil de profissão regulamentada. O conceito indeterminado deveria, para tal conclusão, ser integrado com o princípio da irretroatividade tributária consubstanciada no art. 150, inciso III, alínea “a” da CF:

¹⁹⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

¹⁹⁹ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões de STF*. São Paulo: Quatier Latin do Brasil, 2011, p. 469.

²⁰⁰ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões de STF*. São Paulo: Quatier Latin do Brasil, 2011, p. 441.

²⁰¹ BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 3 set. 2014. (grifo nosso).

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.²⁰²

Portanto, não se coaduna com o entendimento aplicado pelo STF, entende-se que a norma do art. 27 da lei 9.868/99 deveria ter sido aplicada ao caso concreto.

²⁰² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das análises feitas, desde as modalidades de controle de constitucionalidade até os efeitos das decisões em sede de controle, entende-se que o uso do efeito prospectivo é necessário a fim de concretizar os direitos fundamentais e os princípios que regem o ordenamento jurídico em face dos conceitos indeterminados de segurança jurídica e interesse social.

A aplicação indiscriminada do dogma da nulidade diante do princípio da Supremacia Constitucional nem sempre assegura a ordem maior em plenitude, sendo muitas vezes necessário excepcionar alguma regra ou princípio constitucional para que outros, mais importantes ao caso concreto, sejam aplicados. Sendo assim, apesar de excepcionar a aplicação do texto constitucional, a aplicação do efeito modulatório prospectivo pode ser o meio adequado para manter a ordem constitucional em sua maior parte.

Partindo do pressuposto de que a modulação dos efeitos é válida e necessária, ressalta-se de que forma a modulação deve ser aplicada. O art. 27 da Lei 9.868/99 ao estabelecer conceitos indeterminados condicionantes da aplicação do efeito modulado estabeleceu ao intérprete uma margem de discricionariedade elevada, porém tal discricionariedade deve ser limitada em face do método integrativo, que se utiliza dos princípios adotados pelo ordenamento para constituir o real sentido desses conceitos ao caso concreto.

Desta feita, os conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social, devido a sua indeterminação, devem ser interpretados em face dos padrões adotados pelo sistema jurídico brasileiro. E, em especial, no âmbito do direito tributário tais conceitos devem seguir a base principiológica constitucional que rege as relações entre o Fisco e o Contribuinte. Destacam-se como meios integrativos na seara tributária os princípios da legalidade, anterioridade nonagesimal e do exercício, isonomia tributária, não-confisco, Irretroatividade tributária, e outros princípios que regem todo o ordenamento como o princípio da confiança, da proporcionalidade, dentre outros.

Portanto, a doutrina prospectiva deve ser adotada nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, porém tal adoção deve ser feita de forma adequada, levando em consideração os aspectos condicionantes da norma, bem como a adequação interpretativa desses conceitos aos objetivos determinados pelo legislador ao ordenamento. Ou seja, deve-se aplicar a Integridade, sob pena de o Judiciário, utilizando-se de argumentos políticos e econômicos tão somente, inovar na ordem jurídica e agir como legislador, desrespeitando a divisão de poderes ao assumir postura de um legislador positivo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões de STF*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2011.

ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade, ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme constituição do artigo 27 da lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. *Defesa da modulação de efeitos temporais em caso de mudança de jurisprudência pelo STF*. 20 ago. 2012. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=qTeyz3qIDWQ>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOTELHO, Marcos César. A lei em Ronald Dworkin: breves considerações sobre a integridade no direito. *Revista Intertemas*, Brasília, ano 11, v. 13, nov. 2008.

Disponível em:

<<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2615/2404>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 set. 2014.

BRASIL. *Lei 10.406/2002*. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

BRASIL. *Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

BRASIL. *Lei 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 2 set. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*, 2008. Disponível em: <<http://www.parasaber.com.br/textos/seguranca-juridica-e-modulacao-dos-efeitos-2/>>. Acesso em: 3 set. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DMITRUK, Erika Juliana. O princípio da integridade como modelo de interpretação construtiva do direito em Ronald Dworkin. *Revista jurídica da UniFil*, local, n. 4, ano IV. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2014.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Direitos fundamentais e sistema tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14. n. 67, p.231-256, mar./abr. 2006.

JANSZESCKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 17-26, out. 2008.

KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

LEAL, Saul Tourinho. *Controle de constitucionalidade moderno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 78-86, nov. 2008.

LIMA, Marcio Alexandre Ribeiro de. *O Direito como integridade em Dworkin: uma perspectiva interpretativa dos princípios e direitos fundamentais*. Curitiba, 2006. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/7485/Direito%20como%20Integridade_vers%C3%A3o_final.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 ago. 2014.

MARIA, Regina. FERRARI, Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Dinara de Arruda. Supremacia da constituição. In: NASCIMENTO, Lúcia Maria Barbosa do (Org.). *Anais do XIV encontro preparatório para congresso nacional do CONPEDI 2005: A Construção do saber jurídico no século XXI*. Florianópolis: *Fundação Boiteux*, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

PISANI, José Roberto, LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 101 – 122, nov./dez. 2008.

RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Jurisprudência do STF. *Revista Dialética De Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 25 – 44. 2010.

SANCHES, Liliane. *A modulação dos efeitos das decisões no controle de constitucionalidade em matéria tributária*, 2012. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/8>>. Acesso em: 3 set. 2014.

SILVA, José Afonso da. *O constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Jurídica Empresarial*. São Paulo, ano 03, n. 12, jan./fev.2010.